

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace dlouhodobých hmotných aktiv v pojetí IFRS a českých účetních předpisů

Comparison of Tangible Fixed Assets in the Concept of IFRS and Czech Accounting
Regulations

Student: Vladislava Tabachová

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

1.	Úvod	3
2.	Hmotná aktiva, teoretická východiska	5
2.1.	Koncepční rámec	5
2.2.	Hmotná aktiva v mezinárodních účetních standardech	6
2.2.1.	Pozemky, budovy, zařízení – IAS 16	7
2.2.2.	Investice do nemovitostí – IAS 40	8
2.2.3.	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji – IFRS 5	9
2.2.4.	Stavební smlouvy IAS 11	10
2.3.	Právní úprava hmotných aktiv v České republice	11
2.3.1.	Česká legislativa	11
2.3.2.	Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska	12
3.	Analýza dlouhodobých hmotných aktiv pro účely podnikání	13
3.1.	Nemovitosti	13
3.2.	Movité věci	16
3.2.1.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16
3.2.2.	Komponentní přístup dle IFRS	18
3.3.	Ostatní dlouhodobý majetek	18
3.4.	Oceňování dlouhodobých hmotných aktiv	19
3.4.1.	Fair value (reálná hodnota)	20
3.4.2.	Oceňování při pořízení majetku	21
3.4.3.	Oceňování v průběhu držení majetku	24
3.5.	Vyřazení dlouhodobých hmotných aktiv	26
3.6.	Následné výdaje	27
3.6.1.	Technické zhodnocení	27
3.6.2.	Opravy dlouhodobého hmotného majetku	28
3.6.3.	Údržba dlouhodobého hmotného majetku	29
3.7.	Odpisy	29
3.7.1.	Doba životnosti odepisovaného majetku	31
3.7.2.	Metody odepisování	31
3.7.3.	Komponentní odepisování	37
3.8.	Rezervy na opravy dlouhodobého majetku	38
3.8.1.	Komponentní odepisování a tvorba rezerv na opravy v ČR	39
4.	Praktická řešení a zhodnocení	39
4.1.	Porovnání lineárního odepisování s komponentním	40
4.1.1.	Lineární metoda odepisování – praktický příklad	40
4.1.2.	Přechod z lineárního odepisování na komponentní	42
4.1.3.	Komponentní metoda odepisování – praktický příklad	44
4.1.4.	Porovnání vlivu obou metod na hospodářský výsledek	48
4.2.	Tvorba rezerv na opravy majetku – praktický příklad	48
4.3.	Zhodnocení praktických příkladů	50
5.	Závěr	52

Seznam použité literatury a dalších zdrojů	56
Seznam zkratk	58
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	59
Seznam příloh	60

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Vladislava Tabachová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 02 Účetnictví a daně
Téma: Komparace dlouhodobých hmotných aktiv v pojetí IFRS a českých
účetních předpisů
Comparison of Tangible Fixed Assets in the Concept of IFRS and Czech
Accounting Regulations

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Hmotná aktiva, teoretická východiska
 3. Analýza dlouhodobých hmotných aktiv pro účely podnikání
 4. Praktická řešení a zhodnocení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

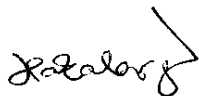
DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

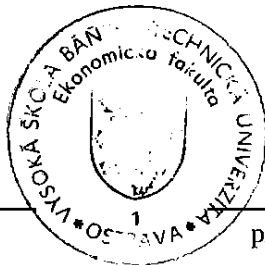
Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně. U příloh, které jsou součástí této práce, jsou uvedeny jejich zdroje.

V Ostravě dne 10. 5. 2013

.....*Kladrinská Šeborová*.....
jméno a příjmení studenta

1. Úvod

Jako téma své bakalářské práce jsem si vybrala porovnání dlouhodobých hmotných aktiv v pojetí mezinárodních účetních standardů a českých právních předpisů. Práce se zabývá především problematikou účetnictví a vykazování dlouhodobého hmotného majetku podnikatelských subjektů. Oblast dlouhodobých aktiv je jednou z klíčových oblastí finančního výkaznictví snad všech účetních systémů. V národních účetních legislativách jsou však rozdíly v účtování a vykazování dlouhodobých hmotných aktiv, což způsobuje v dnešním globalizovaném světě problémy při srovnávání a hodnocení podniků z různých zemí. Proto je zavádění uceleného účetního systému, kterým Mezinárodní standardy účetního výkaznictví bezesporu jsou, platného ve světovém měřítku, velice důležité. Účetnictví by mělo poskytovat informace nejen interním uživatelům (tedy zejména vlastníkům firem), ale i potencionálním investorům, věřitelům a jiným externím uživatelům, a zajistit tak informace pro jejich efektivní rozhodování. Zavádění možností využití mezinárodních účetních standardů by jistě zjednodušilo přístup českých firem na mezinárodní kapitálové trhy.

Cílem této práce je porovnání dlouhodobého hmotného majetku (zejména nemovitostí a movitých věcí) a účetních případů, které mohou nastat v souvislosti s těmito druhy aktiv, jak jsou řešeny v českém účetnictví a jak v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví. Podnikatelé pro svou činnost potřebují celou řadu hmotných statků, jsou to především budovy, výrobní haly, dopravní prostředky, různé výrobní a kancelářské zařízení a mnoho dalších aktiv. Struktura dlouhodobého hmotného majetku je v jednotlivých podnicích různá, rozhodující složku tvoří především u společností působících v hutnictví, těžkém strojírenství, energetice, chemickém průmyslu apod. Dlouhodobý hmotný majetek je centrem pozornosti v několika mezinárodních účetních standardech, na rozdíl od české legislativy, kde jsou tyto druhy aktiv vymezeny pro podnikatele v podstatě jen v jednom účetním standardu.

Práce je rozdělena do několika částí. Její teoretická část obsahuje vybrané mezinárodní standardy IAS/IFRS zaměřené na dlouhodobý hmotný majetek a jejich stručný obsah, dále jsou zde uvedeny účetní předpisy, které jsou platné v České republice. Na teoretickou část navazuje analýza dlouhodobých aktiv pro účely podnikání. Zde jsou definovány nemovitosti a movité věci a porovnávány účetní případy související s těmito druhy dlouhodobého hmotného majetku v obou účetních systémech, jako jsou oceňování majetku, technické zhodnocení, opravy a údržbu majetku (tzv. následné výdaje), odepisování majetku a rezervy na opravy DHM. Tvorba těchto rezerv je povolena českou legislativou, ale mezinárodní účetní standardy

ji zakazují. Informace pro tyto části bakalářské práce jsem čerpala především z dostupné odborné literatury, ale i z internetových stránek, z poznatků a zkušeností získaných během studia a dosavadní praxe.

Praktická část je zaměřena na postup při změně metody odepisování (přechod z rovnoměrného způsobu na komponentní), na porovnání komponentní metody odepisování s lineární metodou odpisů u konkrétního majetku (speciálního automobilu) v časovém období dvanácti let a vlivu těchto dvou metod odepisování na účetní výsledek hospodaření firmy. Jedna podkapitola v praktické části je věnována také tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého majetku v českém účetnictví.

2. Hmotná aktiva, teoretická východiska

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, anglicky International Financial Reporting Standards (IFRS), jsou souborem standardů, které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy, upravujících sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky.

Celý komplex Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. Cílem Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která vydává tyto účetní standardy je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných a vymahatelných předpisů a prosadit jejich celosvětové využití. V současné době je v platnosti 31 Mezinárodních účetních standardů (IAS), 14 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a celkem 28 interpretací IAS a IFRS.¹ Jejich seznam je uveden v příloze č.1 k této bakalářské práci.

2.1. Koncepční rámec

Koncepční rámec není účetním standardem², ale jsou v něm definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (tj. aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady), kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a východiska pro jejich ocenění. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí.

Definice aktiva dle konceptního rámce – jeho existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Dalším kritériem uznání rozvahového aktiva je to, že je spolehlivě ocenitelné.³

V Konceptním rámci jsou definovány způsoby oceňování pro sestavení účetní závěrky:

- historické náklady (ceny) – představují ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení (pořizovacích cen), nebo ocenění v přiměřené

¹ PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3. Strana 204 až 206.

² JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9. Strana 19.

³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 21.

hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení (při bezúplatném pořízení).

- běžná cena – aktiva jsou oceněna na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době (též lze označit přesněji jako reprodukční cenu či cenu obnovy). Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – kupce, který hodlá majetek obnovit (znovu pořídit).
- realizovatelná (vypořádací) hodnota zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv při jeho běžném vyřazení. Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – prodejce, který hodlá majetek prodat.
- současná hodnota – aktiva jsou oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání.⁴

V řadě standardů je využíván také model ocenění fair value (viz. kapitola 3.4.1.), který však v Koncepčním rámci není definován.

2.2. Hmotná aktiva v mezinárodních účetních standardech

Dlouhodobá hmotná aktiva jsou centrem pozornosti více mezinárodních účetních standardů. Tyto účetní standardy rozlišují účel, za kterým je majetek pořízen a držen. Stěžejním standardem, zabývajícím se oblastí dlouhodobých hmotných aktiv, je IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*. Kromě tohoto standardu je dlouhodobý majetek ještě obsažen například v účetních standardech IAS 40 – *Investice do nemovitostí* (pozemky, budovy a zařízení, které nejsou podnikem využívány při běžné činnosti), IAS 11 – *Stavební smlouvy* (stanovuje způsob účtování o výnosech a nákladech souvisejících se stavebními smlouvami), IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti* (majetek držený za účelem prodeje), IAS 17 – *Leasingy* (dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu), IAS 20 – *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*, IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* (výdaje spojené s budoucí likvidací pořizovaných aktiv), IAS 23 – *Výpůjční náklady* (zahrnutí úroků do pořizovací ceny aktiva), IAS 36 – *Snížení hodnoty*

⁴DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 25 a 26.

aktiva (testování užitečnosti aktiva), IAS 2 - *Zásoby* (ocenění vyráběných dlouhodobých aktiv). Pro specifické oblasti dlouhodobých aktiv jsou určeny standardy IAS 41 – *Zemědělství* (řeší oblast zvířat a rostlin užívaných v zemědělské výrobě, patří sem i lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje) a IFRS 6 – *Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů* (nerostné suroviny, patří sem práva k nerostům, průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů).

Bude-li společnost účtovat a vykazovat dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS, musí nejprve rozhodnout, podle kterého standardu má postupovat. Hmotná aktiva, která společnost drží z důvodu využití ve výrobě, dodávání zboží nebo služeb anebo z administrativních důvodů, a u nichž se očekává využití po dobu delší, než je jedno účetní období, jsou upravena v IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*. Majetek (pozemek nebo budova) držený vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu spíše z důvodu příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo z obou těchto důvodů je upraven v IAS 40 - *Investice do nemovitosti*. Tyto dva standardy se vzájemně výrazně odlišují v otázkách oceňování, účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Pokud společnost určila některé aktivum jako dlouhodobé aktivum držené k prodeji, přestává postupovat podle IAS 16 a začíná vycházet z dílce IFRS 5 - *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*, který má specifické požadavky na vykazování, oceňování i odpisování tohoto majetku.⁵

2.2.1. Pozemky, budovy a zařízení - IAS 16

Tento standard upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou. Vztahuje se na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. IAS 16 se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňování v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, jeho odpisováním a vyřazením. Pozemky, budovy a zařízení jsou dle standardu definovány jako hmotná aktiva, která podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům, a která budou využívána během více než jednoho účetního období. Přitom tento standard nestanovuje žádnou peněžní hranici, od které může být položka uznána jako dlouhodobý

⁵ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

majetek. Podmínkou vykazání těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek a zároveň pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná.

IAS 16 člení hmotná aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností na pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství a kancelářské zařízení. IAS 16 se použije i na nemovitosti, které budou po dokončení předmětem standardu IAS 40, ale ještě nesplňují definici investic do nemovitostí.

Standard umožňuje sledovat a odpisovat položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné, jako celek (např. formy nebo nástroje). Jednotlivé součásti tohoto celku jsou v případě potřeby (při likvidaci, prodeji apod.) oceněny průměrnou cenou. Naopak, pokud mají jednotlivé významné části majetku (tzv. komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti, je vhodné podle standardu posuzovat každou část odděleně (tzv. komponentní přístup). Jednotlivé části se odepisují zvlášť podle svých odpovídajících dob životnosti (např. budova – střecha doba použitelnosti 30 let, okna 20 let, výtahy v budově, ostatní části budovy 50 let).

Z rozvahy jsou položky pozemků, budov a zařízení vyjmuty v případě jejich vyřazení (např. z důvodu jejich prodeje, darování atd.) nebo pokud z nich účetní jednotka již neočekává žádné budoucí ekonomické užitky.

2.2.2. Investice do nemovitostí – IAS 40

Standard IAS 40 je věnován investicím do nemovitostí, které účetní jednotka nevyužívá pro svou vlastní podnikatelskou činnost. Jsou to nemovitosti (pozemky nebo stavby) držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, spíše než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, popřípadě pro administrativní účely nebo pro prodej. Jsou to tedy nemovitosti vlastněné účetní jednotkou nebo držené na základě finančního leasingu za účelem jejich dalšího pronájmu. U pozemků se tento standard vztahuje i na ty, u nichž ještě společnost nerozhodla o jejich využití. Budova bude účtována dle tohoto standardu i v případě, že je prázdná, ale je držena za účelem operativního pronájmu.⁶

V praxi dochází i k situacím, kdy společnost část budovy sama využívá, pak se část nemovitosti užívaná vlastníkem sleduje v souladu s IAS 16 a část pronajímaná v souladu

⁶ PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3. Strana 106.

s IAS 40. Pokud společnost poskytuje nájemcům i doplňkové služby (např. služba recepce, bezpečnostní služba, úklid) lze IAS 40 použít jen v případě, že rozsah poskytovaných služeb nepředstavuje významnou položku.

IAS 40 věnuje velkou pozornost převodům aktiv do jiných skupin majetku i ocenění v případě změny účelu užívání investic do nemovitosti (převod pozemků a budov do jiných skupin aktiv a naopak, například majetek užívaný vlastníkem, zásoby). Standard obsahuje i rozsáhlé požadavky na zveřejňování. K vyřazení investic do nemovitostí z majetku dochází při jejich prodeji, pronájmu formou finančních leasingu nebo v případě, že nemovitost není trvale využívána a z jejího vyřazení se neočekává žádný ekonomický užitek.⁷

2.2.3. Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti – IFRS 5

Předmětem tohoto standardu je majetek, který již není určen k používání a účetní jednotka se rozhodla jej prodat. Prodej těchto aktiv musí být velice pravděpodobný, musí být přijat plán prodeje, aktivum musí být nabízeno k prodeji za přijatelnou cenu, která je blízká jeho reálné hodnotě a očekává se, že tento prodej bude uskutečněn do jednoho roku. Cílem standardu je, aby byl majetek odděleně prezentován ve výsledovce.

V okamžiku vyřazení aktiva dochází k jeho počátečnímu ocenění dle tohoto standardu. Majetek se ocení buď účetní hodnotou nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, podle toho, která z těchto dvou částek je nižší. Pokud dojde k prodeji po době delší než jeden rok (tato situace může například zásahem vyšší moci, účetní jednotka je nemůže nijak ovlivnit) jsou prodejní náklady odečteny v diskontované hodnotě. Majetek určený k prodeji přestává být odepisován. Při změně plánu (podnikatelský subjekt se rozhodne dané aktivum neprodávat), přeřadí účetní jednotka aktivum v souladu s jeho způsobem využití do jiné skupiny aktiv. Výše ocenění je v tomto případě částka nižší buď z účetní hodnoty před zařazením do aktiv určených k prodeji (upravené o odpisy, amortizaci nebo přecenění, které by byly zaúčtovány, kdyby majetek nebyl určen k prodeji), nebo jeho zpětně ziskatelné částky k datu rozhodnutí o tom, že se aktivum neprodá. Zpětně ziskatelná částka je vyšší hodnota z reálné hodnoty aktiva snížená o náklady na prodej a hodnoty k užívání, což je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z pokračujícího užívání

⁷KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0. Strana 361.

aktiva a jeho vyřazení na konci doby jeho životnosti. Majetek určený k prodeji je vykazován v samostatných položkách rozvahy, odděleně od ostatního dlouhodobého majetku.

2.2.4. Stavební smlouvy – IAS 11

Standard se zabývá mimo jiné i výstavbou aktiv nebo souboru aktiv vzájemně propojených nebo závislých z hlediska návrhu, technologie, funkce nebo konečného účelu použití. Příkladem takových aktiv je výstavba nebo rekonstrukce budov, silnic, tunelů, lodí, továren, elektráren, rafinerií nebo nákupních center. Standard upravuje také dlouhodobé kontrakty, které nemají charakter stavební činnosti. Řeší pořízování strojů, zařízení, realizaci rekultivací, demoličních a sanačních prací, ale i pořízování nehmotných aktiv (například vývoj software na zakázku, vývoj a instalace počítačových, telekomunikačních sítí) v účetnictví firem, které realizují tyto dlouhodobé zakázky (přesahující jedno účetní období).⁸

Stavební smlouvy mohou být dvojího druhu. Smlouva sjednaná na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem na pevnou cenu za stavební dílo nebo pevnou sazbu za jednotlivé výkony, nebo smlouva dohodnutá na úhradu nákladů plus procenta těchto nákladů případně pevný poplatek. Náklady a výnosy spojené se smlouvou by měly být vykazovány průběžně, jak jsou realizovány jednotlivé práce.

Náklady stavební smlouvy jsou náklady vynaložené na výstavbu nebo pořízení aktiva a vztahují se ke konkrétní smlouvě. Patří mezi ně náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě (např. mzdy pracovníků podílejících se na výstavbě, stavební dozor, spotřeba materiálu, doprava materiálu a zařízení na stavbu, odpisy strojů a zařízení využívaných při stavbě), dále to jsou náklady obecně přiřaditelné ke smlouvě (například pojištění, stavební režie, náklady na projekt, technické expertizy) a jiné náklady účtované odběrateli podle podmínek smlouvy (např. správní režie, náklady na výzkum a vývoj, ale jen v případě, pokud je jejich úhrada sjednaná ve smlouvě). Odbytové náklady a prodejní náklady (např. reklama), odpisy budov a zařízení, které nejsou používány při výstavbě se do nákladů stavební smlouvy nezahrnují. Náklady na uzavření smlouvy, výběrová řízení a podobně je možné uznat jako náklady na zakázku až v okamžiku, kdy je jisté, že smlouva bude uzavřena a kontrakt realizován.⁹

⁸DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strany 147 -148.

⁹PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3. Strana 167.

Výnosy se vykazují postupně v průběhu realizace zakázky a zahrnují původní částku dohodnutou ve smlouvě, upravenou o vzniklé rozdíly. Těmito rozdíly mohou být odchylky ve smluvní práci (např. změna cen, změna rozsahu práce požadované zákazníkem), dodavatel může po dohodě se zákazníkem požadovat úhradu nákladů, které nebyly zahrnuty ve smlouvě, mohou být rovněž uhrazeny stimulační poplatky (prémie za dřívější dokončení stavby nebo naopak penále za nedodržení termínů stanovených ve smlouvě).

Výnosy a náklady ze stavební smlouvy jsou uznány postupně v jednotlivých obdobích výstavby, pokud lze spolehlivě odhadnout celkový zisk nebo ztrátu. Je-li výsledek stavební smlouvy (výnos) spolehlivě měřitelný, ocení se stavební smlouva metodou procenta rozpracovanosti. Stupeň rozpracovanosti se může určit jako poměr vynaložených nákladů na provedenou práci k odhadovaným celkovým nákladům, fyzickým zjištěním vykonané práce na základě kvalifikovaného odhadu nebo ve vazbě na dokončení určitého objemu vykonané práce.¹⁰ Čistá hodnota stavební smlouvy je částka, která představuje celkový očekávaný výnos dle smlouvy vynásobený podílem nákladů vynaložených na splnění stavební smlouvy v běžném období a celkových rozpočtovaných (plánovaných) nákladů na stavbu. Nelze-li výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, například v počátcích výstavby, uzná se výnos v rozsahu nákladů vynaložených při výstavbě, od kterých se očekává, že budou uhrazeny odběratelem (tzv. metoda nulového zisku). Očekává-li firma ztrátu ze zakázky (celkový výnos ze zakázky je vyšší než celkové náklady), vykazuje ji jako náklad v okamžiku, kdy tuto ztrátu předpokládá.

2.3. Právní úprava hmotných aktiv v České republice

2.3.1. Česká legislativa

V České republice vychází zdanění dlouhodobého majetku z účetnictví. Česká legislativa proto vymezuje dlouhodobý hmotný majetek z hlediska účetního a daňového. Účetnictví a postupy účtování jsou v České republice upraveny především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále jsou v ČR zveřejňovány ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí ČR

¹⁰DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 151.

vyhlášky, které provádějí některá ustanovení tohoto zákona. V současné době je v naší zemi v platnosti několik vyhlášek, jejichž souhrn je uveden v příloze č. 2 k této bakalářské práci. Většina účetních jednotek (běžných podnikatelů) se při vedení účetnictví řídí (kromě zákona o účetnictví) prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., která mimo jiné obsahuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku v rozvaze, a Českými účetními standardy pro podnikatele. Oceňováním, odpisováním a postupy účtování dlouhodobého majetku, ale také nároky na analytické členění účtů a podrozvahové účty související s tímto majetkem, s cílem sladit používání účetních metod účetními jednotkami se zabývá ČÚS č. 013 – *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. Na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování je 5 a více let lze vytvářet rezervy, základní postupy účtování o tvorbě a použití těchto rezerv jsou vymezeny ve ČÚS č. 004 – *Rezervy*, tvorbou opravných položek se zabývá ČÚS č. 005 – *Opravné položky*.

2.3.2. Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Podle českých účetních předpisů, se DHM rozumí majetek, jehož doba použitelnosti (provozně-technické funkce) je delší než 1 rok. Účetní jednotka může ve svých interních předpisech určit od jaké částky bude považovat hmotný majetek za dlouhodobý s ohledem na princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Mezi DHM patří bez ohledu na výši ceny stavby, pozemky, předměty z drahých kovů a pěstitelské celky trvalých porostů. Od výše ocenění stanovené účetní jednotkou samostatné movité věci a soubory movitých věcí, dospělá zvířata a jejich skupiny, jedná se zejména o chovná stáda (koní, skotu, ovcí) nebo hejna (hus), nezařazují se zde mláďata (ty patří do zásob) a jatečná zvířata. Bez ohledu na výši ocenění patří mezi dlouhodobý majetek ložiska nevyhrazeného nerostu koupená jako součást pozemku, umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty. Pozemky a umělecká díla a sbírky patří mezi majetek, který nelze odepisovat.

Kromě účetního pohledu je v české legislativě ještě definován hmotný majetek z daňového hlediska sloužící pro stanovení daně z příjmu a její optimalizaci, a to v § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Mezi hmotný majetek, který lze odpisovat¹¹, patří podle tohoto zákona zejména samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých

¹¹Hmotný majetek vyloučený z odpisování specifikuje § 27 ZDP.

věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok), budovy, domy a byty nebo nebytové prostory, stavby (kromě provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti do zastavěné plochy 30 m² a výšky 5 m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, ovocné stromy a ovocné keře (jejich výměra a hustota je vymezena v zákoně), chmelnice a vinice, dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jiný hmotný majetek.¹² Obsahem této práce je ovšem dlouhodobý majetek zejména z účetního pohledu, proto se daňovému pohledu na dlouhodobý majetek nebudu dále věnovat.

3. Analýza dlouhodobých hmotných aktiv pro účely podnikání

Zřejmě žádný podnik se v dnešní době neobejde bez využití dlouhodobého hmotného majetku. Podnikatelské subjekty potřebují k plnění své činnosti různé prostředky (budovy, stroje, dopravní prostředky, výpočetní techniku apod.). S těmito prostředky podniky hospodaří (vyrábí, prodávají, poskytují služby). Dlouhodobý hmotný majetek, který se skládá z majetku nemovitého, jež se nedá přemísťovat (např. budovy, pozemky), a majetku movitého (např. stroje, dopravní prostředky, nábytek), zpravidla tvoří největší část hmotných aktiv podniku. Postupně se buď opotřebovává (např. budovy, stroje) nebo neopotřebovává (pozemky, umělecká díla). Opotřebení se vyjadřuje odpisy, jimiž se postupně přenáší cena majetku do nákladů a ceny výkonů podniku. Struktura majetku podniku je v jednotlivých podnicích různá.

3.1. Nemovitosti

Nemovitosti jsou v mezinárodním účetnictví centrem pozornosti zejména standardů IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* (nemovitosti, které jsou pořízeny za účelem využívání při

¹² Jiný dlouhodobý majetek podle ZDP je například technické zhodnocení, technické rekultivace, výdaje hrazené nájemcem tvořící součást ocenění majetku pronajatého formou finančního leasingu

běžné podnikové činnosti), IAS 40 – *Investice do nemovitostí* (pozemky a stavby držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího spíše, než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb), IAS 11 – *Stavební smlouvy* (zabývá se mimo jiné i výstavbou aktiv nebo souboru aktiv vzájemně propojených nebo závislých z hlediska návrhu, technologie, funkce nebo konečného účelu použití, jako jsou například výstavba nebo rekonstrukce budov, silnic, tunelů, lodí, továren, elektráren, rafinerií nebo nákupních center) a IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti* (nemovitosti držené za účelem prodeje).

Hmotným majetkem dle českých předpisů jsou vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti stavby, budovy, domy, byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů.¹³ Do kategorie staveb se zařazují i dočasné stavby a stavby charakteru zařízení stavenišť. Mezi stavby rovněž patří důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla. Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebnětechnické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Budova je nadzemní stavba, která je prostorově soustředěna a navenek uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.¹⁴

Nemovitost může být i zbožím, je-li pořízována za účelem prodeje (např. u realitní společnosti, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí), v tom případě ovšem nepatří mezi dlouhodobý majetek, ale mezi zásoby, a těm se v této bakalářské práci nevěnuji.

Součástí stavebních děl jsou i zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke němuž je určeno. Taková zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojeny a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla. Jsou to například osvětlení, topení, vodovod, elektroinstalace, boiler, vany, kuchyňské linky, odsávače par, vestavěné kuchyňské spotřebiče, vestavěný nábytek, osobní a nákladní výtahy, zabudovaná umělecká díla, okenice, mříže, žaluzie.¹⁵

Jak již bylo uvedeno v prvním odstavci této podkapitoly, jsou nemovitosti centrem pozornosti hned v několika mezinárodních účetních standardech (například IAS 16, IAS 40,

¹³ § 2 písm. f) zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)

¹⁴ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1. Strany 21-22

¹⁵ Pro rozlišení, jaké předměty a zařízení jsou samostatnou movitou věcí a jaké součástí budov, vydalo Generální finanční ředitelství v závěru roku 2011 Pokyn GFŘ č. D-6, kde jsou blíže vymezeny předměty, jež lze považovat za samostatné movité věci.

IFRS 5). V rozvaze podniků účtujících podle mezinárodních účetních standardů může být nemovitost uvedena v různých položkách. Zde bych chtěla uvést příklad firmy, která měla v roce 2009 svém majetku tři výrobní haly, jednu administrativní budovu a kromě toho vlastnila ještě penzion, kde jezdili na rekreaci nebo krátkodobé pobyty i její zaměstnanci. V následujícím roce (2010) dochází ke zhoršení ekonomické situace firmy (přišla o významného dodavatele a nepodařilo se jí najít jiného), a proto její vedení rozhodlo, že jednu halu prodá a penzion již nebude provozovat sama, ale celý jej pronajme. Od 1. 1. 2011 penzion skutečně pronajala a na jaře téhož roku nabídla prostřednictvím realitní kanceláře jednu z výrobních hal k prodeji. Prodej se uskutečnil začátkem roku 2012. Pokud by tato firma účtovala dle mezinárodních standardů všechny tři haly, administrativní budova i penzion by byly v roce 2009 a 2010 uvedeny v bilanci k rozvahovému dni jako součást položky „Pozemky, budovy, zařízení“. V dalším roce (2011) by součástí položky „Pozemky, budovy, zařízení“ zůstaly pouze dvě výrobní haly a administrativní budova, hodnota penzionu by byla uvedena v položce „Investice do nemovitostí“ a výrobní hala v položce „Dlouhodobá aktiva určená k prodeji“. V roce 2012 by zůstalo v položkách rozvahy na konci účetního období z nemovitostí dvě haly a administrativní budova („Pozemky, budovy, zařízení“) a penzion („Investice do nemovitostí“) – viz tabulka č. 3-1. Pokud by společnost účtovala podle českých předpisů, ve všech letech by byly ke konci roku hodnoty budov uvedené v aktivech firmy v jediné položce rozvahy, a to „Stavby“.

Tabulka č. 3-1 *Přehled rozvahových položek nemovitostí v různých obdobích dle IFRS*

	2009	2010	2011	2012
Pozemky, budovy, zařízení (IAS 16)	Hala A Hala B Hala C Administrativní budova Penzion	Hala A Hala B Hala C Administrativní budova Penzion	Hala A Hala B Administrativní budova	Hala A Hala B Administrativní budova
Investice do nemovitostí (IAS 40)			Penzion	Penzion
Dlouhodobá aktiva určená k prodeji (IFRS 5)			Hala C	

Na tomto příkladu je zřejmé, že pokud společnost účtuje podle mezinárodních standardů, dostanou externí uživatelé její účetní závěrky (investoři, obchodní partneři, banky) kvalifikovanější odhad toho, kam se může podnikání firmy v budoucnosti ubírat. Pokud prodává svůj majetek, může to cokoliv naznačovat, například zhoršení její ekonomické situace. Rozdělení nemovitostí na více položek aktiv v českém účetnictví by dle mého názoru přispělo k lepší orientaci pro vnější uživatele, mohli by se tak více dozvědět o ekonomické situaci společnosti.

3.2. Movité věci

Účtování movitých věcí spadá v mezinárodním systému pod dikce standardu IAS 16. Tento standard člení hmotná aktiva (movité věci) do jednotlivých tříd podle společných vlastností na stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství a kancelářské zařízení. Tento standard nestanovuje žádnou peněžní hranici, od které může být položka uznána jako dlouhodobý majetek. Podmínkou vykazání těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek a zároveň pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná.

Podle ČÚL patří mezi movité věci majetek, jehož vstupní cenu si z účetního hlediska určí účetní jednotka sama (z daňového hlediska je vstupní cenu vyšší než 40 000 Kč) a mají provozně technické funkce delší než 1 rok. Aby mohly být hmotným majetkem, musí splňovat obě stanovené podmínky současně. Tento majetek se eviduje na inventárních kartách dlouhodobého majetku a odepisuje se. Nedosahuje-li pořizovaný majetek limitní hodnoty, patří přímo do nákladů (výdajů). Pokud účetní jednotka pořídí majetek za nižší cenu a pro její zprovoznění je nutná oprava, tak výše hodnoty této opravy zvyšuje vstupní cenu a pokud je tato cena vyšší, než hranice pro uvedení majetku mezi dlouhodobý, stává se tato věc dlouhodobým hmotným majetkem. Do kategorie movitých věcí patří i předměty z drahých kovů, bez ohledu na výši jejich ocenění.

3.2.1. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Za samostatné movité věci se v České republice považují i stroje, přístroje, zařízení a předměty, které jsou sice s budovou nebo stavbou pevně spojené, ale netvoří s ní jeden

funkční celek (zabudované samostatné movité věci). Samostatnými zařízeními jsou vždy například nádrže čerpacích stanic, zařízení na čištění odpadů, zabezpečovací zařízení, technologické výtahy, eskalátory, pohybové chodníky, kovové konstrukce těžních a vrtných věží, zemědělská síla, strojní zařízení lyžařských vleků, zařízení kuchyní a vývařoven pro veřejné stravování, strojní zařízení čistíren, prádelen, kin, koupališť, krematorií, přístroje a zařízení pro klimatizaci, telefonní ústředny, antény, trezory apod.¹⁶

Souborem movitých věcí jsou vzájemně propojené nebo vzájemně se doplňující dílčí části výrobního či jiného celku, která se obvykle skládá z několika předmětů nebo zařízení, jejichž vstupní cena v souhrnu za všechny části je vyšší, než hranice pro uvedení majetku mezi dlouhodobá aktiva, a jejich provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok. Jednotlivé předměty takového souboru zpravidla mohou existovat a fungovat i samostatně. Podnikatelský subjekt se v ČR může zcela svobodně rozhodnout, zda jednotlivé předměty bude evidovat samostatně nebo je sloučí do souboru. Evidence takového souboru je ovšem rozsáhlejší, vede se o souboru jako celku i o jeho jednotlivých částech, což zřejmě patří mezi nevýhody pro tvorbu souboru z movitých věcí. Výhodné je sestavit soubor věcí v případě, že hlavní věc souboru lze zařadit do nižší odpisové skupiny z hlediska daňových odpisů, než věci ostatní, neboť tento soubor se daňově odpisuje podle hlavního funkčního předmětu.

Rozdíl mezi samostatnou movitou věcí a souborem movitých věcí bych chtěla ukázat na jednoduchém příkladu kuchyňské linky. Firma má ve své interní směrnici stanovenou hranici, od které bude považovat předměty za dlouhodobý majetek a účetně je odpisovat ve výši 20 000 Kč. Tato firma vybudovala ve svém sídle (administrativní budově) kuchyňku, mimo jiné proto, aby se mohli její zaměstnanci o poledních pauzách občerstvit. Do této místnosti pořídila kuchyňskou linku, která se skládá celkem z šesti odnímatelných spodních a horních kuchyňských skříněk, dvou odnímatelných závěsných polic, pracovní desky ke kuchyňské lince a obdélníkového nerezového dřezu. Hodnota jednotlivých součástí této linky je v rozmezí od 1460 Kč do 4280 Kč, celková částka za celou kuchyňskou linku je 25 452 Kč. Pokud by firma evidovala každou část této linky samostatně, vedla by tento majetek pouze v podrozvahové evidenci a účtovala by ho ihned do nákladů. V případě, že se rozhodne sloučit tyto předměty do souboru movitých věcí, překročí hodnota celého souboru hranici stanovenou pro zařazení předmětů do dlouhodobého majetku, kuchyňská linka se stává položkou v dlouhodobých aktivech, začíná se odepisovat a do nákladů se dostává jen její roční odpis. Ovšem úplně jiná situace by nastala, pokud by se nejednalo o odnímatelné části,

¹⁶PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1. Strany 15-17.

ale o předměty pevně spojené s budovou, v tomto případě by se kuchyňská linka stala součástí stavby a odepisovala by se společně s ní.

3.2.2. Komponentní přístup dle IFRS

Česká legislativa umožňuje vytvářet soubory movitých věcí, v IFRS je zaveden poněkud odlišný způsob, tzv. komponentní přístup. Mají-li jednotlivé významné části majetku (tzv. komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti, je vhodné posuzovat podle standardu IAS 16 každou část odděleně. Tento komponentní přístup umožňuje i naopak sledovat a odpisovat položky stejného technicko-ekonomického určení, které jsou z hlediska ocenění nevýznamné, jako celek. Příkladem takové položky můžou být formy a drobné nástroje, například měřáky plynu – hodnota jednoho je nevýznamná, ale pokud má každý byt či pokoj v budově jeden a jedná se o velkou stavbu, pak všechny dohromady už představují významnou hodnotu a měly by se odepisovat. Dalším takovým příkladem může být firma zabývající se hotelnictvím, která do svého hotelu pořídí na každý pokoj v rámci zkvalitňování služeb pro zákazníky a zlepšování své konkurenceschopnosti vůči ostatním podnikatelům v oblasti hotelnictví, chladničku a televizor. Pokud je cena jedné chladničky 12 000 Kč a jednoho televizoru 8 000 Kč, pak by firma účtovala pořízení tohoto dovybavení pokojů ihned do nákladů, neboť hodnota těchto movitých věcí je nízká. Ovšem má-li tento hotel tři patra a na každém patře deset pokojů, pak pořizovací cena všech chladniček je 360 000 Kč a pořizovací cena všech televizorů je 240 000 Kč. Obě tyto částky již nejsou nevýznamné a jistě by bylo vhodné sledovat a odepisovat je jako celek podle komponentního přístupu.

3.3. Ostatní dlouhodobý majetek

I když je tato práce zaměřena především na nemovitosti a movité věci, chtěla bych se krátce zmínit i o zvířatech a rostlinách, neboť i ty patří mezi dlouhodobý majetek. Mezi dlouhodobý majetek patří i hospodářská zvířata a rostliny a právě těmi se zabývá Standard IAS 41 – *Biologická aktiva*¹⁷. Předmětem tohoto standardu jsou živá zvířata a rostliny (pokud splňují definici aktiv - jsou výsledkem minulých událostí, jsou spolehlivě ocenitelné

¹⁷v některých publikacích se udává název tohoto standardu *Zemědělství*

a jsou zdrojem budoucích ekonomických zisků) a státní dotace, pokud souvisejí se zemědělskou činností. Na pozemky, pokud souvisejí se zemědělskou činností, se však tento standard nevztahuje (ty jsou předmětem IAS 16 a IAS 40). Standard umožňuje seskupení (agregaci) velkých skupin zvířat nebo rostlin, a to z důvodu jejich snadnější evidence.

V ČR se biologická aktiva nazývají pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny. Pěstitelské celky trvalých porostů (tj. ovocné stromy a ovocné keře, trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí) s dobou plodnosti delší než tři roky jsou hmotným majetkem bez ohledu na výši vstupní ceny, ovocné stromy a ovocné keře musí ovšem splnit podmínky hustoty a výměry dané zákonem o dani z příjmu¹⁸. Odpisování lze zahájit v okamžiku, kdy z ovocných stromů, ovocných keřů, chmelnic a vinic začne plynout užitek, který se projeví v příjmech firmy.

Z účetního hlediska patří mezi hmotný majetek i dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určeného účetní jednotkou (z daňového hlediska jsou kategorií dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč). Mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna drobného ptactva na výkrm patří mezi zásoby.

Česká účetní legislativa neobsahuje na rozdíl od IFRS žádný standard zabývající se jen hospodářskými zvířaty a rostlinami, účtuje se o nich jako o dlouhodobém majetku, popřípadě zásobách.

3.4. Oceňování dlouhodobých hmotných aktiv

České předpisy používají pro veškerý dlouhodobý majetek při jeho pořízení stejná pravidla ocenění (historické ceny, ocenění vlastními náklady a reprodukční ceny). Mezinárodní standardy řeší tuto situaci rozdílně pro různé skupiny a používají různé modely ocenění podle toho, ve kterém období životnosti aktiva dochází k ocenění. Principy oceňování hmotného majetku nejsou založeny jen na historických cenách, ale i na dalších oceňovacích základnách uvedených v Koncepčním rámci (historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota), dalším možnou oceňovací základnou je tzv. fair value (reálná hodnota). Různé přístupy oceňování jsou při pořízení a vzniku aktiva, v průběhu držení

¹⁸ (§ 26 odst. 9) zákon o dani z příjmu

aktiva, k okamžiku sestavení účetní závěrky, která by měla podávat věrný obraz o majetkové situaci podniku.

3.4.1. Fair value (reálná hodnota)

Ocenění reálnou hodnotou je využíváno v řadě mezinárodních účetních standardů. Podle některých se může účetní jednotka rozhodnout mezi oceněním aktiva historickou cenou a fair value (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení), některé upřednostňují ocenění majetku v reálné hodnotě (IAS 40 – Investice do nemovitostí) a další vyžadují ocenění ve fair value (IAS 41 – Biologická aktiva). V těchto standardech jsou používány různé způsoby pro zjištění reálné hodnoty, které by měly být uvedeny v komentáři k účetní závěrce. Pro sjednocení přístupů k ocenění v reálné hodnotě byl v květnu 2011 vydán standard IFRS 13 – *Ocenění ve fair value*, jehož platnost začíná od roku 2013. Tento standard upravuje obecná pravidla stanovení reálné hodnoty, ale neurčuje případy, kdy má podnikatelský subjekt ocenění ve fair value používat.¹⁹

Fair value, tedy reálná hodnota, je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi partnery, jež by se měli rozhodovat na základě všech dostupných informací, ani jeden z účastníků transakce by neměl chtít prodat nebo koupit aktivum za jakoukoliv cenu, žádná strana by tedy neměla být k směně donucena, kupující a prodávající by měli být na sobě nezávislí, nemělo by se tedy jednat o spojené nebo jiným způsobem spřízněné subjekty, motivem směnné transakce by měl být zisk obou stran. Dá se říci, že je to tedy reálná hodnota aktiva, neboli hypotetická tržní cena aktivního trhu. Pokud neexistuje aktivní trh daného aktiva, připouští některé standardy i jiné varianty určení této částky (např. cena poslední transakce, cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílů, určení současné hodnoty budoucích peněžních toků). Definice nespecifikuje, zda se jedná o realizovatelnou hodnotu či běžnou cenu. Neupřesňuje tedy, zda má být ocenění řešeno z pohledu kupce či prodávajícího, jednotlivé standardy pak mohou tento pohled specifikovat. Při zjištění fair value je vždy preferována cena aktivního trhu.

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 64.

3.4.2. Oceňování při pořízení majetku

Oba účetní systémy neurčují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv. Tato částka je plně v kompetenci účetní jednotky. Podle IFRS není určujícím kritériem pro účtování s těmito aktivy právní forma (vlastnické nebo jiné právo) jako v české účetní legislativě, ale ekonomická podstata (schopnost společnosti aktivum kontrolovat ve smyslu ovládat). Dle české legislativy²⁰ se dlouhodobým hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání (u staveb ke to například kolaudační rozhodnutí, u dopravních prostředků přihlášení do registru vozidel, sjednání a úhrada pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla apod.). Zařazení DHM do užívání by mělo být doloženo řádným interním účetním dokladem, jehož součástí by měl být i protokol o zařazení hmotného dlouhodobého majetku do užívání.

Dle české legislativy, je-li hmotný majetek nově pořízen, ocení se pořizovací cenou. U movitých věcí je tato cena součtem ceny pořízení věci a dalších vedlejších nákladů spojených s pořízením majetku (např. dopravné, clo, montáž), u nemovitého majetku to jsou veškeré náklady spojené s jeho pořízením (např. průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce spojené s přípravou stavby, odměny za zprostředkování, odvody za odnětí půdy, náklady na vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby, náklady na zkoušky prováděné před uvedením do užívání)²¹. Dlouhodobý majetek pořízený vlastní činností se podle českých předpisů oceňuje vlastními náklady (např. mzdové a materiálové náklady, vnitropodniková doprava, nepřímé náklady s pořízením související). Reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, se oceňuje majetek získaný bezúplatným nabytím (darováním), vkladem nebo nově zjištěný majetek při inventarizaci.

Počáteční ocenění – IAS 16

Dle standardu IAS 16 je majetek při pořízení nákupem nebo vytvoření vlastní činností oceněn pořizovacími náklady, které obsahují zejména nákupní cenu aktiva (snížená o veškeré dosažené slevy), a veškeré náklady nutné k tomu, aby byl majetek připraven k zamýšlenému použití. Rovněž tento standard uvádí náklady, které mohou být součástí pořizovací ceny, a naopak, které do ní vstoupit nesmějí. Mezi přímo přiřaditelné náklady patří například clo,

²⁰ § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²¹ v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou definovány náklady související s pořízením majetku, které jsou a naopak nejsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku.

náklady na montáž a instalaci, náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům, náklady na testování aktiva v předvýrobní etapě. Součástí pořizovací ceny nejsou například administrativní náklady a jiné režijní náklady, pokud nejsou přímo přiřaditelné k pořizovanému majetku, náklady na reklamu (představení nového výrobku), počáteční provozní ztráty (do uvedení nového výrobku na trh), nadměrná spotřeba materiálu a práce.

Podle tohoto standardu, na rozdíl od českého účetnictví, jsou součástí pořizovací ceny majetku i odhadované náklady na demontáž, přemístění a uvedení místa do původního stavu, je-li to povinností účetní jednotky (například náklady na rekultivaci krajiny po těžbě uhlí), tyto odhadované náklady zvýší pořizovací cenu aktiva a zároveň představují závazek (tvorbu rezerv). Účetní jednotka musí tyto náklady ocenit a v jejich diskontované podobě zahrnout do ceny majetku a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*.

Úroky z úvěrů na pořízení majetku

V České republice je podnikatelským subjektům umožněno rozhodnout se, zda úroky z úvěru na pořízení majetku zahrnou v době před zařazením majetku do užívání do pořizovací ceny aktiva, nebo je budou účtovat jako provozní náklad. Rovněž standard IAS 23 – *Výpůjční náklady* do konce roku 2008 povoloval zahrnování úroků z půjček do pořizovací ceny majetku nebo účtování těchto úroků jako nákladu běžného období (toto řešení bylo dle standardu preferováno). Dne 1. ledna 2009 však vstoupila v platnost novelizovaná verze tohoto standardu, která účtování úroků do nákladů zrušila. Od této doby je možná pouze aktivace úroků, vzniklých před uvedením majetku do používání, do ceny majetku. Možná je však aktivace úroků pouze v případě tzv. způsobilého aktiva.²² Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně vyžaduje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo pro prodej.²³ Aktivace úroků začíná, jsou-li vynakládány výdaje na majetek a výpůjční náklady a probíhají činnosti nutné pro přípravu aktiva a pro jeho předpokládané použití. Doba, kdy firma vytvářené aktivum sice drží, ale neprovádí na něm žádnou činnost se do aktivace úroků nepočítá.

²²Krupová uvádí pojem kvalifikovaného

²³DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 100.

Poskytnutí dotace na pořízení majetku

Na pořízení hmotného majetku může být poskytnuta také státní dotace. Vykazováním státních dotací se zabývá IAS 20, který připouští dvě možnosti. O hodnotu státní dotace se sníží pořizovací cena daného aktiva, stejný postup se uplatňuje i v ČR. V případě druhé metody je aktivum zaúčtováno ve výši celkových pořizovacích nákladů, tedy i s částkou přijaté dotace, která je zachycena jako výnos příštích období a následně rozpuštěna do výnosů běžných období. Pokud má státní dotace podobu nepeněžního aktiva, ocení se aktivum i dotace ve výši fair value obdrženého aktiva. V případě biologických aktiv se standard IAS 20 vztahuje jen na státní dotace související s biologickými aktivy oceňovanými v pořizovacích nákladech. Státní dotace poskytnuté na hospodářská zvířata a rostliny oceňované v reálné hodnotě spadají pod dikci standardu IAS 41.

Počáteční ocenění – IAS 40

Počáteční ocenění investiční nemovitosti je na úrovni jejich pořizovacích nákladů, jejichž součástí jsou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti (např. poplatky za služby právníka nebo platba daně z převodu nemovitostí apod.). Nemovitosti pořizované ve vlastní režii jsou oceňovány na úrovni součtu přímých nákladů a režijních nákladů, souvisejících s pořízením, k datu dokončení investice. Do této doby je rozestavěná budova předmětem úpravy IAS 16, a to z toho důvodu, že IAS 40 preferuje ocenění investic k rozvahovému dni v reálné hodnotě a u nedokončených investic do nemovitosti je obtížné určit tuto hodnotu, neboť neexistuje trh s nemovitostmi ve výstavbě. V případě odložené platby (společnost si pořídila budovu, kterou chce nadále pronajímat v rámci operativního leasingu, protože nemá dostatek finančních prostředků, dohodla se s prodávajícím, že platit bude třeba až za dva roky) je pořizovací cenou částka, která by byla zaplacená okamžitě v hotovosti, vzniklý závazek je diskontován, rozdíl mezi budoucí platbou a současnou hodnotou představuje úrok a je účtován do nákladů jako úrok po dobu úvěru. Je-li investice do nemovitosti získána směnou za jiné nepeněžní aktivum, je pořizovací cena investice rovna její fair value, a to za předpokladu, že směnná transakce má komerční podstatu a reálná hodnota obou aktiv je spolehlivě měřitelná (ocenitelná). Pokud nelze pořizované aktivum ocenit ve fair value, je pořizovací cena určena účetní hodnotou aktiva, kterého se společnost vzdává. U nemovitostí držených na základě leasingu se počáteční náklady stanoví dle IAS 17.

3.4.3. Oceňování v průběhu držení majetku

V průběhu držení aktiv může dojít k významné změně jejich hodnoty, proto by měla účetní jednotka k rozvahovému dni testovat možné snížení hodnoty majetku, a pokud k němu skutečně dojde, měla by tento majetek přecenit. IFRS řeší oblast následného ocenění dlouhodobého hmotného majetku opět rozdílně pro různé skupiny aktiv, zatímco české předpisy používají pro veškerý dlouhodobý majetek stejná pravidla. V průběhu držení aktiva (k rozvahovému dni) se aktiva dle mezinárodních standardů oceňují na bázi historických cen nebo na bázi fair value. Může se stát, že očekávaný užitek z majetku bude v budoucnosti nižší než jeho účetní hodnota. Snížení hodnoty majetku v důsledku zhoršení jeho užitečnosti je věnován IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiva*, předmětem standardu jsou mimo jiné investice do nemovitostí nebo biologická aktiva, pokud jsou oceňovány historickou cenou. Ke snížení hodnoty aktiva může dojít při poklesu tržní ceny majetku důsledkem technologických změn, změn zákonů a právních norem, při změně nabídky a poptávky po výrobcích (například konkurenční podnik začne vyrábět stejný nebo podobný výrobek, může dojít ke ztrátě odběratele), při změně úrokové míry, při fyzickém poškození nebo zničení aktiva (například vlivem požáru nebo povodní a záplav). Je-li účetní hodnota těchto aktiv vyšší než zpětně ziskatelná částka, musí se snížit hodnota tohoto majetku a zaznamenat ztráta ze snížení hodnoty majetku. Zpětně ziskatelná částka²⁴ je vyšší částka z fair value aktiva snížené o náklady spojené s prodejem a jeho hodnoty z užívání, což je současná hodnota odhadovaných budoucích čistých peněžních toků, jež bude majetek vytvářet do skončení doby jeho životnosti a z následujícího prodeje. Zpětně ziskatelná částka je porovnávána s účetní hodnotou aktiva. Rozdíl mezi nimi je ztráta ze snížení hodnoty, je zachycena jako náklad a snižuje výsledek hospodaření.

V české legislativě je snížení hodnoty majetku řešeno tvorbou opravných položek. Je-li tržní hodnota nižší než cena, ve které je majetek evidován v účetnictví a tento rozdíl je dočasný, pak by měla účetní jednotka v zájmu dodržování zásady opatrnosti při vedení účetnictví tvořit opravné položky k majetku. Tato tvorba je pro účetní jednotku v případě dlouhodobého majetku nedaňovým nákladem snižujícím účetní výsledek hospodaření. Posouzení ocenění majetku by se mělo provádět při jeho inventarizaci. Pominou-li časem důvody pro existenci opravné položky, mělo by dojít k jejímu zrušení, případně snížení.

²⁴ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0. Strana 756.

Ocenění v průběhu držení majetku – IAS 16

Podle standardu IAS 16 si účetní jednotka při ocenění majetku k rozvahovému dni zvolí pro každou třídu pozemků, budov a zařízení buď model oceňování pořizovacími náklady, nebo přeceňovací model. Model oceňování pořizovacími náklady je blízký ČÚL a v praxi je využíván v naprosté většině případů.²⁵ Aktivum se vykazuje v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Při použití modelu fair value (přeceňovací model) je reálná hodnota pozemků a budov obvykle určena dle tržní ceny, zjištěné průzkumem trhu v dané oblasti a měla by být podložena odhadem profesionálně kvalifikovaného znalce. Fair value strojů a zařízení je stanovena odhadem jejich tržní hodnoty. U majetku, se kterým se zřídka obchoduje, tudíž jeho tržní cena není známa, se určí reálná hodnota na bázi reprodukčních nákladů, snížených o adekvátní opotřebení. Nelze-li uvedeným způsobem reálnou hodnotu určit, je třeba ji odhadnout na základě standardem stanovených metod. Po přecenění se majetek odepisuje z nové hodnoty a dochází rovněž k vypořádání výsledku z přecenění. Model přecenění povoluje na rozdíl od modelu pořizovací ceny přecenit majetek směrem nahoru či dolů.²⁶ Zvýšení hodnoty aktiv je promítnuto do vlastního kapitálu, pro část hodnoty nad pořizovací cenou je používáno fondů z přecenění. Snížení hodnoty se účtuje jako náklad, ale pouze tehdy, nebyl-li majetek v předchozích obdobích přeceněn směrem nahoru, v tomto případě se provede odúčtování předchozích přecenění na účtech fondů. Přecenění-li se jedna položka pozemků, budov a zařízení, musí se přecenit celá třída. Prvotní přecenění aktiva směrem nahoru se zobrazí vždy proti vlastnímu kapitálu v položce fondu z přecenění. Pokud však již v minulosti bylo k tomuto aktivu zaúčtováno přecenění směrem dolů, účtuje se nejprve přímo do výsledovky a až následně do vlastního kapitálu. Prvotní přecenění směrem dolů se zobrazí přímo do výsledovky. Následné zvýšení se nejprve zaúčtuje do výsledovky (nejvýše do částky odpovídající předchozímu snížení hodnoty) a poté do vlastního kapitálu.

²⁵BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. Strana 124.

²⁶HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7. Strana 36.

Ocenění v průběhu držení majetku – IAS 40

Pro následné ocenění dle standardu IAS 40 si účetní jednotka zvolí buď model ocenění reálnou hodnotou nebo model ocenění pořizovacími náklady. Pokud zvolí model ocenění reálnou hodnotou (fair value) musí přeceňovat k rozvahovému dni všechny investice do nemovitostí dle tohoto modelu. Dle modelu pořizovací ceny oceňuje tyto investice v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Standard upřednostňuje ocenění ve fair value. IAS 40 věnuje velkou pozornost převodům aktiv do jiných skupin majetku i ocenění v případě změny účelu užívání investic do nemovitosti (převod pozemků a budov do jiných skupin aktiv a naopak, například majetek užívaný vlastníkem, zásoby). Pokud společnost ocenila majetek historickými cenami, neznamenají tyto převody žádnou změnu v účetní hodnotě majetku. Použila-li společnost model fair value, je tato hodnota výchozím oceněním po přesunu nemovitosti do majetku užívaného vlastníkem (IAS 16). V opačném případě, tedy při transferu z majetku užívaného vlastníkem do investic do nemovitostí, je-li tento majetek oceňován pořizovacími cenami, bude oceněn v reálné hodnotě k datu změny v používání.

3.5. Vyřazení dlouhodobých hmotných aktiv

Vyřazení dlouhodobého majetku se v českém účetnictví uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, darem, vkladem, v důsledku škody nebo manka. Podle mezinárodních standardů se majetek odúčtuje v případě, kdy je vyřazen nebo se neočekává, že bude podniku v budoucnosti přinášet ekonomické užitky. K vyřazení položky pozemků, budov nebo zařízení může dojít například z důvodů prodeje, zahájení finančního leasingu, darování.

V českém účetnictví se majetek, pokud není zcela odepsán, vyřazuje v zůstatkové ceně (pořizovací cena snížená o oprávky). Od roku 2009 lze při odepisování majetku využít i zbytkovou hodnotu aktiva,²⁷ která je běžná v IFRS. Zbytková hodnota je částka, kterou je možno odečíst pro účely výpočtu odpisu ze vstupní ceny, může to být předpokládaná výše tržby z prodeje aktiva realizovaného po skončení užívání majetku. Výnos se při vyřazení majetku v mezinárodním účetnictví nevykazuje v tržbách, ale samostatně jako zisk nebo ztráta, neboť se svým obsahem liší od výnosů z běžných aktivit, na rozdíl od českého

²⁷ § 56 odst. 3 vyhlášky 500/2002 Sb.

účetnictví, kde jsou případné výnosy při vyřazení majetku (tržba při jeho prodeji) vykázány jako výnosy běžného období.

3.6. Následné výdaje

Výdaje na opravy a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou v IAS 16 označovány jako tzv. následné výdaje, ty se stanou součástí ocenění aktiva, pokud zvýší jeho výkonnost, přinesou podniku vyšší ekonomický užitek z aktiva a pokud se tyto náklady podniku v budoucnosti vrátí. Standard IAS 16 vymezuje technické zhodnocení jako výdaje, které byly vynaloženy po zařazení aktiva do užívání a zlepšují jejich výkonnost a přinášejí firmě větší ekonomický užitek. Výdaje, které nepřinášejí zvýšení výkonnosti aktiva a nezvyšují ekonomický užitek, jsou považovány za opravy a uznány jako běžné provozní náklady a vykázány ve výsledovce. Jako opravy jsou rovněž považovány výdaje na uvedení budov a zařízení do provozuschopného stavu.

Náklady vynaložené na generální opravy (významné kontroly, revize) jsou součástí hmotného majetku a odepisovány po dobu do předpokládané další revize, a to i v případě, že při nich nedochází k výměně náhradních dílů.

V české právní úpravě je možno výdaje vynaložené v souvislosti s aktivem po jeho uvedení do užívání rozdělit na technické zhodnocení, které je zachycováno jako zvýšení hodnoty dlouhodobého aktiva, a opravy a udržování, které jsou zachycovány a vykazovány jako běžné provozní náklady. Podle účetních předpisů v platných v ČR, se při posouzení, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení majetku, vychází z ustanovení § 33 ZDP a stavebního zákona,²⁸ z něhož vyplývá definice pojmu technického zhodnocení.

3.6.1. Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením jsou v České republice výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku pokud v úhrnu u jednotlivého majetku za zdaňovací období překročily částku 40 000 Kč (nepřesáhnou-li tyto výdaje částku 40 000 Kč v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého majetku, lze je dle § 24

²⁸ zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, který byl s účinností od 1. 1. 2007 nahrazen předpisem č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

odst. 2 písm. zb) ZDP uplatnit jednorázově jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů).

Nástavbami se stavby zvyšují, příkladem takového technického zhodnocení je výstavba dalšího podlaží na stávajícím domě. Přístavbami se stavby půdorysně rozšiřují, tyto přístavby však musí být vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou. Rekonstrukcemi se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, ovšem za změnu technických parametrů se nepovažuje použití jiného materiálu při zachování původních parametrů a rozměrů. V současné době můžeme být svědky, někteří z nás i přímo realizátory či investory revitalizace starých staveb. Výměna původních dřevěných oken za nové plastové, zůstanou-li zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel, bude vždy jen opravou. Modernizací majetku se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Příklad technického zhodnocení může být výměna elektroinstalace při změně napětí, zřízení společné televizní antény, koupě a montáž nového elektroměru s větším počtem jističů, vložkování komínů, instalace ústředního topení, výměna kotle při změně druhu paliva, instalace žaluzií, zvětšení oken a dveří, výměna starých dveří za nové s bezpečnostní úpravou, instalace tažného zařízení nebo alarmu do automobilu, a to vše za předpokladu, že celková výše těchto nákladů přesáhne během účetního období v úhrnu částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (případně zůstatkovou cenu) dlouhodobého majetku a do nákladů se dostává postupně prostřednictvím odpisů.

3.6.2. Opravy dlouhodobého hmotného majetku

Opravou se odstraňují účinky částečného opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího stavu. Oprava znamená výměnu původního za nové při zachování funkčnosti nebo uvedení majetku do původního stavu, na rozdíl od technického zhodnocení, které představuje změnu funkčnosti objektu (u nemovitosti) nebo použitelnosti (u věcí movitých), stavebně – dispoziční změnu objektu, konstrukční změnu zasahující do podstaty věci, instalaci nebo zabudování nových prvků či zásadní změnu technických parametrů věci (např. zvýšení výkonu, snížení spotřeby apod.). Výdaje na opravy nebo údržbu jako jsou oprava fasády, vnitřních omítek, obkladů stěn, podlah a dlažeb, opravy střechy, výměna, opravy a nátěry žlabů, opravy oken a dveří bez ohledu na změnu materiálu a jejich nátěry, opravy zařízení ústředního vytápění včetně výměn těles topení, výměna elektrických rozvodů bez

změny technických parametrů, výměna kuchyňských linek, van apod. budou vždy patřit mezi běžné provozní náklady. V praxi, zejména při celkových rekonstrukcích nemovitostí, je často složité určit, co je opravou a co stavební úpravou, která je technickým zhodnocením. Při celkových rekonstrukcích nemovitostí probíhají současně práce, které jsou opravou (např. výměna oken, oprava vnitřních omítek u stávajících místností) a práce, které mají znaky technického zhodnocení (zateplení budovy, výměna vchodových dveří spolu se změnou vstupního prostoru a rozměru dveří). V takovém případě by měla účetní jednotka samostatně účtovat o opravách a samostatně o technickém zhodnocení.

3.6.3. Údržba dlouhodobého hmotného majetku

Údržba je soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. V českém účetnictví se jako údržba považují i náklady na generální opravy, prohlídky nebo revize zařízení. Tyto tzv. významné kontroly, které nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí, jsou dle mezinárodních standardů klasifikovány jako samostatné aktivum a odpisovány jako samostatné aktivum po dobu do předpokládané další kontroly.

Výdaje, které souvisí s opravou a údržbou musí být vždy zaúčtovány do nákladů, na rozdíl od výdajů na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace nepřesahující částku 40 000 Kč, kdy se může účetní jednotka rozhodnout, zda je uplatní jako náklad nebo bude účtovat jako o technickém zhodnocení.

3.7. Odpisy

Odpisy jsou nákladem účetní jednotky, který vyjadřuje míru opotřebení dlouhodobého majetku, postupně snižuje jeho hodnotu a ovlivňuje tak výsledek hospodaření firmy. Účetní odpisy v mezinárodních standardech jsou upraveny v IAS 16.²⁹ Dle tohoto standardu začíná účetní jednotka odpisovat aktivum, když je připravené k užívání. Odpisování končí ke dni vyřazení aktiva, nebo když je dle standardu IFRS 5 držené k prodeji. Odpisování nekončí,

²⁹ v České republice upravuje účetní odpisy zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona

není-li majetek využíván nebo připraven k vyřazení. Pozemky se stejně jako v českých podmínkách neodepisují.

Podle české legislativy začíná odepisování majetku až po uvedení věci do užívání, tj. po dokončení věci a zabezpečení všech provozně technických funkcí a splnění povinností stanovených právními předpisy (např. stavebními, bezpečnostními, požárními, ekologickými, hygienickými). Odpisový plán by si účetní jednotka měla stanovit v interní směrnici a měla by zde být zohledněna míra opotřebení, stanoveny způsob a metody odepisování a hranice hodnot dlouhodobého majetku, od kterých se bude účetně odepisovat. Účetní odpisy nemůžou být v čase přerušeny (účetní jednotka pokračuje v účetním odepisování, i když se nachází ve ztrátě) a majetek lze odepisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

I když je tato práce zaměřena především na dlouhodobý majetek z účetního hlediska, chtěla bych se zde zmínit i o daňových odpisech, které jsou v České republice upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, a od účetních odpisů se liší především tím, že slouží pro stanovení daně z příjmu a k její optimalizaci. O daňových odpisech se neúčtuje, pouze ovlivňují přiznání k dani z příjmu, uplatňují se při transformaci účetního hospodářského výsledku na daňový základ. Daňové odpisy si účetní jednotka může, ale nemusí uplatnit. V České republice si podnikatelské subjekty často volí účetní odpisy v závislosti na daňových odpisech, které však nevyjadřují skutečné opotřebení majetku. Důvodem ztotožnění účetních a daňových odpisů bývá menší administrativní náročnost související s evidencí dlouhodobého majetku, nemusí se provádět korekce výsledku hospodaření. Odpisové strategii přikládají větší význam velké společnosti. Podle mého názoru, a i z vlastních pracovních zkušeností, tomu tak je proto, že ve velkých firmách mívají ekonomické oddělení, které tvoří několik pracovníků (např. o mzdové a personální záležitosti se stará mzdová účetní, majetek a zásoby má na starosti majetková účetní, finanční účetní se stará o pokladnu a bankovní výpisy, skladové hospodářství a zásoby apod.). Kdežto menší firmy, aby ušetřily náklady, tak zaměstnají třeba jen jednu účetní, která vede celé účetnictví. Vedoucí pracovníci (často jsou jimi šéfové či majitelé těchto firem) se mnohdy v dnešním světě moderní techniky domnívají, že počítač (resp. účetní software) udělá za účetní či účetního téměř všechno. Jenže taková účetní, pokud vede mzdovou agendu, vydává a přijímá faktury, vede evidenci majetku a zásob a při tom všem ještě musí sledovat všechny změny v legislativě, už opravdu nemá čas věnovat se strategii odepisování majetku, musí sledovat veškeré změny v předpisech a zákonech, a to buď sama, nebo se může účastnit různých každoročních školení, ale jen v případě, že majitelé firem nepovažují tato školení za zbytečná (vždyť je podle nich

prece všechno na internetu přístupné a většinou zdarma, tak proč by měli vydávat další peníze navíc).

3.7.1. Doba životnosti odepisovaného majetku

Účetní odpisy by měly odpovídat skutečnému opotřebení majetku, které může být fyzické (např. povětrnostní podmínky), ale i morální, zastarávání majetku vlivem technického pokroku, které je značné zejména u výpočetní techniky. Standard IAS 16 přikládá velkou důležitost stanovení doby používání aktiva a doporučuje, aby tato doba byla dle zásady opatrnosti kratší, než odhadnutá doba použitelnosti. Při určování doby životnosti by měl podnik zvážit očekávané využití podle předpokládané výkonnosti nebo kapacity aktiva, očekávané fyzické opotřebení, technickou zastaralost, právní normy a licenční smlouvy (např. doba trvání pronájmu).³⁰ Odhad doby použitelnosti aktiva vychází z úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy. Předpokládaná doba životnosti majetku se s ohledem na způsob a intenzitu využívání jednoho a téhož majetku může mezi různými firmami i značně lišit. U firmy, která využívá výrobní linku nebo stroje v třísměnném provozu sedm dní v týdnu by měla být doba použitelnosti stanovená jako doba pro účetní odpisování majetku určitě kratší než u podniku, jež vyrábí produkty v jednosměnném provozu pět dní v týdnu.

3.7.2. Metody odepisování

Účetní metody odepisování můžeme rozdělit na časové (lineární a zrychlené), výkonové a specifické. Při lineárním odpisování se za každé účetní období se odepíše rovnoměrně stejná částka (procenta z původní hodnoty majetku), celkový úhrn odpisů nemůže přesáhnout ocenění majetku. Při tomto způsobu odpisování si účetní jednotka kvalifikovaným odhadem určí dobu použitelnosti majetku. U některých aktiv je tato doba daná právními předpisy nebo rozhodnutím úřadů. Takovým aktivem může být třeba dočasná stavba povolena stavebním úřadem na pět let, její měsíční odpis pak bude jedna šedesátina ze vstupní ceny. Podnikatelé si

³⁰ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. Strana 129.

také můžou v interních směrnících rozdělit majetek do několika skupin a pro každou skupinu určit stejnou odpisovou sazbu.

Při zrychlené metodě odpisování je do nákladů v prvních letech odepisování zahrnuta vyšší částka, odpis je větší v počátečních letech využívání aktiva a postupně se snižuje. Firmy mohou používat stupňovité odpisy (doba použitelnosti se rozdělí do několika úseků a pro každý úsek se stanoví jiná odpisová sazba, která bude postupně klesat) nebo stejný odpis ze zůstatkové ceny (v každém roce se odpisuje stejnou odpisovou sazbou, ale z klesajícího základu - zůstatkové ceny).

U výkonové metody závisejí odpisy na množství provedených výkonů, či objemu výroby. Podle této metody se stanoví odpis na jednotku výkonu (kg, km, atd.) a podle skutečného objemu je následně stanoven odpis za období. Tato metoda je vhodná například pro stroje, kde lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výrobků nebo počtem hodin stroje v provozu, dále také pro automobily, u nichž se doba životnosti počítá podle ujetých kilometrů. Odpis se vypočte vynásobením odpisové sazby a množstvím produkce.

Specifické metody odepisování si může účetní jednotka stanovit při majetku, který je využíván jen část kalendářního roku, například u zemědělské techniky.

Výpočet lineárních a výkonových odpisů

Rozdíl mezi lineární a výkonovou metodou odepisování je uveden v následujícím příkladu na výpočtu lineárních a výkonových odpisů kopírovacího stroje. Jak je patrné z tabulky č 3-2 při lineární metodě odpisování jsou odpisy každý rok ve stejné výši, u výkonové metody jsou odpisy v jednotlivých letech různé (viz tabulka č. 3-3).

Příklad č. 1 *Firma si v prosinci roku 2012 pořídila kopírovací stroj, odepisovat jej začala od ledna roku 2013, pořizovací cena stroje je 69 000. Vypočtete výši odpisů při použití lineární metody odepisování v případě, že doba životnosti kopírovacího stroje je 5 let, a při použití výkonové metody odepisování v případě, že životnost tohoto stroje je dána pořízením 750 000 kopií (1.rok užívání bylo vytvořeno 170 000, 2. rok 130 000, 3. rok 210 000, 4. rok 155 000 a 5. rok 95 000 kopií).*

Řešení:Tabulka č. 3-2 *Lineární odpisy kopírovacího stroje*

Rok	Účetní hodnota k 1. 1.	Odpis	Oprávky	Účetní hodnota k 31. 12.
2013	69 000	13 800	13 800	55 200
2014	55 200	13 800	27 600	41 400
2015	41 400	13 800	41 400	27 600
2016	27 600	13 800	55 200	13 800
2017	13 800	13 800	69 000	0
Celkem		69 000		

U výkonové metody se pro výpočet odpisů vypočte koeficient, který je podílem pořizovací ceny kopírovacího stroje (69 000) a celkového počtu kopií, jež je možné pořídit na tomto stroji (750 000). Tímto koeficientem se pak vynásobí v jednotlivých letech užívání skutečný počet pořízených kopií. Výkonové odpisy kopírovacího stroje jsou uvedeny v tabulce č. 3-3.

Výkonové odpisy – výpočet:

1. rok: $69\,000/750\,000 = 0,092 \times 170\,000 = 15\,640$
2. rok: $69\,000/750\,000 = 0,092 \times 120\,000 = 11\,040$
3. rok: $69\,000/750\,000 = 0,092 \times 210\,000 = 19\,320$
4. rok: $69\,000/750\,000 = 0,092 \times 155\,000 = 14\,260$
5. rok: $69\,000/750\,000 = 0,092 \times 95\,000 = 8\,740$

Tabulka 3-3 *Výkonové odpisy kopírovacího stroje*

Rok	Účetní hodnota k 1. 1.	Odpis	Oprávky	Účetní hodnota k 31. 12.
2013	69 000	15 640	15 640	53 360
2014	53 360	11 040	26 680	42 320
2015	42 320	19 320	46 000	23 000
2016	23 000	14 260	60 260	8 740
2017	8 740	8 740	69 000	0
Celkem		69 000		

Výhodou metody lineárního odepisování je jistě menší administrativní náročnost výpočtu, odpisový plán se sestaví při pořízení majetku a jeho zařazení do užívání a odpisy jsou každý rok ve stejné výši. U výkonové metody jsou odpisy počítány podle skutečného využití majetku, musí se tedy sledovat počty kopií, což způsobuje větší náročnost na evidenci využití kopírovacího stroje. Ovšem kladem této metody je dle mého názoru přesnější zobrazení

skutečného opotřebení majetku. Otázkou však je, zda jde v praxi přesně změřit výkon u všeho hmotného majetku.

Odpisové metody – IAS 16

Podle standardu IAS 16 lze odpisové metody rovněž rozdělit do dvou skupin, a to na metody založené na čase a metody založené na výkonu využití aktiva. Tento standard počítá i se zbytkovou hodnotou aktiva, která zůstane po ukončení odpisování neodepsána a měla by být alespoň jednou ročně přezkoumána. Zbytková hodnota je částka, kterou je možno odečíst pro účely výpočtu odpisu ze vstupní ceny, může to být předpokládaná výše tržby z prodeje aktiva realizovaného po skončení užívání majetku. Předpokládá zbytková hodnota je definována i v českých účetních předpisech³¹.

K metodám založeným na čase patří lineární metoda, při níž jsou odpisy počítány jako podíl rozdílu pořizovací ceny a zbytkové hodnoty aktiva a očekávané doby životnosti aktiva. IAS 16 se výslovně zmiňuje o jedné metodě zrychlených odpisů – metodě zmenšujícího se základu, ale nevylučuje použití i jiných metod zrychlených odpisů např. metody sumace čísel (SYD).³² Odpisy jsou založeny na jejich klesajícím podílu z odepisovatelné částky, což je pořizovací cena minus hodnota při vyřazení. Tato částka se násobí poměrem počtu let, které zbývají do konce doby použitelnosti aktiva a součtem počtu jednotlivých let použitelnosti aktiva. Další metodou je metoda DDB, která je založena na konstantní odpisové sazbě, která je určitým násobkem lineární sazby. Touto sazbou je násobena zůstatková hodnota aktiva. Například metoda DDB pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. Na rozdíl od jiných metod se při použití tohoto způsobu odepisují dlouhodobá aktiva z pořizovací ceny, do výše zbytkové hodnoty aktiva (odpisy se tedy nepočítají z odpisové základny).

Metody a předpoklady, určené při stanovení odpisů, by měly být přezkoumávány a při výskytu významné změny upravovány. Změna odhadu musí být provedena v souladu s IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*.

³¹ v § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je předpokládaná zbytková hodnota zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.

³²KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0. strana 246.

Lineární metoda, metoda SYD, metoda DDB podle IFRS

V následujícím příkladu jsou uvedeny výpočty odpisů podle metod uvedených v standardu IAS 16 (lineární metoda, metoda SYD, metoda DDB).

Příklad č. 2: Firma si v prosinci roku 2012 pořídila technologický počítač, pořizovací cena je 52 950, zbytkovou hodnotu tohoto počítače firma odhadla na 5 000, jeho životnost určila na dobu 5 let. Vypočítejte odpisy při použití lineární metody odepisování, metody SYD a metody DDB.

Řešení:

Lineární metoda: Pořizovací cena je 52 950, částka ze které se budou počítat odpisy je pořizovací cena, od níž je odečtena zbytková hodnota počítače ($52\,950 - 5\,000$), tj. 47 950. Odpisy jsou uvedeny v tabulce č. 3-4. Při lineární metodě odepisování jsou odpisy každý rok ve stejné výši. Ovšem na rozdíl od českých předpisů vyžadují mezinárodní standardy zohlednění zbytkové hodnoty majetku a odpisy jsou počítány z odepisovatelné základny (od pořizovací ceny odečtená zbytková hodnota).

Tabulka č. 3-4 Výpočet odpisů technologického počítače při použití lineární metody odepisování

Rok	Účetní hodnota k 1. 1.	Odepisovatelná základna	Odpis	Oprávky	Účetní hodnota k 31. 12.
2013	52 950	47 950	9 590	9 590	43 360
2014	43 360	47 950	9 590	19 180	33 770
2015	33 770	47 950	9 590	28 770	24 180
2016	24 180	47 950	9 590	38 360	14 590
2017	14 590	47 950	9 590	47 950	5 000
Celkem			47 950		

Metoda DDB: Při použití metody zmenšujícího se základu (DDB) je odepisová sazba (ROS) dvojnásobkem roční odepisové sazby, tj. $2 \times (100/5) = 40 \%$. Odpisy jsou uvedeny v tabulce č. 3-5. Při tomto způsobu odepisování jsou odpisy větší v prvních letech, je to tedy zrychlené odepisování. U této metody se odepisuje z pořizovací ceny majetku (52 950), do výše

zbytkové hodnoty aktiva (47 950). Odpisy nejsou počítány z odepisovatelné základny jako u předchozí metody, ale z účetní hodnoty počítače k 1. 1. každého roku.

Tabulka č. 3-5 Výpočet odpisů technologického počítače při použití metody DDB

Rok	Účetní hodnota k 1. 1.	ROS	Odpis	Oprávky	Účetní hodnota k 31. 12.
2013	52 950	40 %	21 180	21 180	31 770
2014	31 770	40 %	12 708	33 888	19 062
2015	19 062	40 %	7 625	41 513	11 437
2016	11 437	40 %	4 575	46 088	6 862
2017	6 862	-	1 862	47 950	5 000
Celkem			47 950		

Metoda SYD: Odepisovatelná částka se při použití metody sumace roků (SYD) násobí poměrem počtu let, které zbývají do konce doby použitelnosti počítače a součtem počtu jednotlivých let použitelnosti počítače. Odepisuje se rovněž z odepisovatelné základny, jako u lineární metody, do výše zbytkové hodnoty počítače (viz tabulka č. 3-6).

Tabulka č. 3-6 Výpočet odpisů technologického počítače při použití metody SYD

Rok	Účetní hodnota k 1. 1.	Odepisovatelná základna	Zbývajících doba životnosti	Poměr	Odpis	Oprávky	Účetní hodnota k 31. 12.
2013	52 950	47 950	5	5/15	15 984	15 984	36 966
2014	36 966	47 950	4	4/15	12 787	28 771	24 179
2015	24 179	47 950	3	3/15	9 590	38 360	14 589
2016	14 589	47 950	2	2/15	6 394	44 754	8 195
2017	8 195	47 950	1	1/15	3 195	47 950	5 000
Celkem			15	15/15	47 950		

Nejméně náročná na výpočet je opět lineární metoda odepisování. U metod odepisování DDB a SYD je výše odpisů za jednotlivé roky různá. Metodu SYD je vhodné použít u majetku, který se spotřebovává zrychleně. DDB není vhodná pro situace, kde se nestanoví žádná zbytková hodnota.

3.7.3. Komponentní odepisování

Komponentní odepisování je vyžadováno standardem IAS 16. Majetek je nutné rozdělit na jednotlivé části (tzv. komponenty) a odepisovat zvlášť. Komponenta je část nemovitosti nebo movité věci, u které je výše ocenění významné v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Tyto části majetku se odpisují v průběhu používání samostatně a doba jejich odepisování se může lišit. U většiny průmyslových strojů je určitá část vystavena výrazně většímu mechanickému, tepelnému, chemickému, biologickému nebo jinému působení, takže rychleji stárne a vyžádá si dřívější výměnu než zbytek stroje. V ČR se náhradní díly sledují a vykazují v rámci zásob materiálu, což v případě, že je jejich hodnota vysoká, zkresluje likviditu účetní jednotky vykázanou v účetní závěrce. Příkladem komponenty může být u budov osobní nebo nákladní výtah, který je zpravidla cenově významnou složkou stavby a jehož technická a bezpečnostní životnost je řádově kratší, než životnost celé budovy. Komponentou mohou být také okna, zabudované spotřebiče, vestavěný nábytek, kuchyňské linky, vnitřní rozvody klimatizace, vzduchotechniky a plynů, zabudované vybavení koupelen, WC apod.³³

Výměna komponenty se nepovažuje za opravu, ale za náklad, který zvyšuje ocenění dlouhodobého majetku. Při výměně se ocenění majetku snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje se o výši ocenění nově zařazované součásti majetku, včetně hodnoty náhradních dílů spotřebovaných na výměnu a nákladů souvisejících s výměnou této součásti aktiva. Pokud vyřazovaná část majetku není k okamžiku vyřazení ještě zcela odepsána do výše jejího ocenění, provede účetní jednotka odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů.

Komponentní způsob odepisování je od 1. 1. 2010 je umožněn i českou legislativou, kde ho lze využít pro stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory. V českém prostředí jde však o účetní odepisování, které neovlivňuje základ daně z příjmu.

³³<http://WWW.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d967v12549-komponentni-odpisovani/>

3.8. Rezervy na opravy hmotného majetku

Při komponentním odpisování odpadá potřeba tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku³⁴, což je povoleno českou legislativou, ale mezinárodní účetní standardy tuto tvorbu neumožňují, jsou totiž v rozporu s požadavky standardu IAS 37, protože nesplňují definici závazku (nejsou důsledkem minulých událostí, ale událostí budoucích). Tyto rezervy se v České republice tvoří dle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, rezerva na opravy hmotného majetku je často používaná účetními jednotkami, lze ji tvořit pouze na hmotný majetek uvedený v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Rezervu může tvořit poplatník, který má k majetku vlastnické právo a také nájemci majetku, kteří mají právo hospodaření s majetkem a k opravám jsou smluvně písemně zavázáni. Další podmínkou tvorby rezerv je minimální doba odepisování majetku podle § 30 ZDP na pět a více let, tedy majetek zařazený dle Přílohy č. 1 ZDP do odpisových skupin 2 až 6. Rezervy je možné vytvářet pouze za účelem oprav majetku, což je na odstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Rezerva musí být tvořena více než jedno zdaňovací období, maximální doba tvorby rezervy je ohraničena počtem let odepisování pro jednotlivé skupiny. Pro hmotný majetek zařazený do druhé odpisové skupiny jsou to tři zdaňovací období, šest zdaňovacích období pro majetek ve třetí odpisové skupině, osm zdaňovacích období pro majetek ve čtvrté odpisové skupině a deset zdaňovacích období pro majetek v páté a šesté odpisové skupině. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období.

Zákonnou rezervu není možné vytvářet na pořízení dlouhodobého majetku, na opravy majetku poškozeného v důsledku škody nebo jiné nepředvídané události, na opravy majetku určeného k likvidaci, nebo na opravy, které se pravidelně opakují každý rok. Pravidla pro tvorbu rezervy a způsob jejich použití by měly být upraveny ve vnitřních směrnících podniku. Tvorba rezervy musí být podložena rozpočtem nákladů na opravu vypracovaným potenciálním zhotovitelem opravy, znalcem v oboru nebo samotným podnikem. Peněžní prostředky na tvorbu rezervy musí být uloženy na zvláštní bankovní účet a to nejpozději do

³⁴Zákonné rezervy se tvoří podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

termínu pro podání přiznání k dani z příjmů. Pokud poplatník neuloží tuto částku včas, musí zrušit celou dosud vytvořenou rezervu.

3.8.1. Komponentní odepisování a tvorba rezerv na opravy v ČR

Česká legislativa neřeší vzájemný vztah komponentního odepisování a rezerv na opravy dlouhodobého majetku. České podniky mohou tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku i v případě, že se rozhodnou dobrovolně pro komponentní způsob odepisování. Tyto rezervy řada firem tvoří většinou jen z daňových důvodů.

Teoreticky tedy může v účetních závěrkách českých podniků nastat situace, kdy podnik odepisuje majetek komponentně a zároveň vytváří rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Já osobně se domnívám, že komponentní odepisování a tvorbu rezerv by neměla účetní jednotka aplikovat současně na stejný majetek. Jak je uvedeno v praktické aplikaci této bakalářské práce, při komponentním způsobu odepisování jsou náklady (tj. odpisy) rovnoměrně rozloženy po celou dobu odepisování majetku. Pokud podnik vytváří současně rezervy na opravy dlouhodobého majetku z daňového důvodu a tyto rezervy si uplatňuje jako náklad snižující výsledek hospodaření, měl by je pak čerpat na opravu tohoto majetku. V případě komponentního odepisování se výměna komponenty nepovažuje za opravu, ale za náklad, který zvyšuje ocenění dlouhodobého majetku (ocenění majetku se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje se o výši ocenění nově zařazované součásti majetku). Nedochází tedy k opravě majetku a tvorba této rezervy proto nemá logicky své odůvodnění. Pokud by účetní jednotka tuto rezervu tvořila, odporuje to věrnému a poctivému obrazu účetnictví a rozhodně by ji neměla uplatňovat jako daňový náklad.

4. Praktická řešení a zhodnocení

Praktická část bakalářské práce je věnována porovnání lineárního a komponentního způsobu odepisování a jejich vlivu na účetní výsledek hospodaření firmy. V první podkapitole této části jsou uvedeny výpočty odpisů při použití lineární metody odepisování, postup při přechodu z lineárního na komponentní odepisování majetku a výpočty odpisů při použití komponentní metody odepisování. Pro lepší názornost jsou pro všechny výpočty

vytvořeny tabulky. V další podkapitole je popsána tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

***Příklad 3:** Firma si v prosinci roku 2010 pořídila speciální automobil TATRA, valníkovou nástavbu s hydraulickým jeřábem. Pořizovací cena tohoto vozidla byla 2 453 423. Dobu životnosti firma určila kvalifikovaným odhadem na dvanáct let. Vozidlo začala firma odepisovat rovnoměrně v lednu 2011. Roční odpisová sazba (ROS) byla vypočtena z doby životnosti majetku v letech a zaokrouhlena matematicky na dvě desetinná místa dle vnitřní směrnice firmy.*

4.1. Porovnání lineárního odepisování s komponentním

4.1.1. Lineární metoda odepisování – praktický příklad

Při lineární metodě odepisování musíme nejprve zjistit roční odpisovou sazbu (ROS). Ta se vypočte z doby životnosti majetku v letech a zaokrouhluje se na dvě desetinná místa:

$$\text{ROS} = 100 / \text{životnost majetku v letech (v \%)}$$

$$\text{ROS} = 100 / 12 = 8,34 \%$$

Roční odpis automobilu je násobek pořizovací ceny vozidla (2 453 423) a roční odpisové sazby (8,34 %) a jeho výše je 204 616. Přehled odpisů, opravek a zůstatkových cen v jednotlivých letech odepisování je uveden v tabulce č. 4-1. Oprávky jsou součet všech zúčtovaných odpisů, zůstatková cena je rozdíl mezi pořizovací cenou majetku a opravkami. Souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho pořizovací cenou a z toho důvodu bude v posledním roce (2022) roční odpis ve výši 202 647 (zbytek do pořizovací ceny vozidla).

Tabulka č. 4-1 *Zůstatkové ceny, lineární odpisy a oprávky – celé vozidlo:*

Rok	Zůstatková cena k 1.1.	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena k 31.12.
2011	2 453 423	204 616	204 616	2 248 807
2012	2 248 807	204 616	409 232	2 044 191
2013	2 044 191	204 616	613 848	1 839 575
2014	1 839 575	204 616	818 464	1 634 959
2015	1 634 959	204 616	1 023 080	1 430 343
2016	1 430 343	204 616	1 227 696	1 225 727
2017	1 225 727	204 616	1 432 312	1 021 111
2018	1 021 111	204 616	1 636 928	816 495
2019	816 495	204 616	1 841 544	611 879
2020	611 879	204 616	2 046 160	407 263
2021	407 263	204 616	2 250 776	202 647
2022	202 647	202 647	2 453 423	0

Vliv nákladů na výsledek hospodaření v jednotlivých letech při použití metody lineárního odepisování je uveden v tabulce č. 4-2. Budeme-li předpokládat, že v roce 2014 a 2018 dojde k opravě přetlakového ventilátoru a v roce 2016 k opravě hydraulického jeřábu, pak náklady, které budou ovlivňovat výsledek hospodaření, budou kromě odpisů ještě náklady na opravy vozidla. Tyto náklady budou účtovány jako běžné provozní výdaje.

Tabulka č. 4-2 *Vliv na VH při metodě lineárního odepisování*

Rok	Náklad (odpisy)	Náklad (opravy automobilu)	Výsledek hospodaření
2011	204 616		-204 616
2012	204 616		-204 616
2013	204 616		-204 616
2014	204 616	95 000	-299 616
2015	204 616		-204 616
2016	204 616	536 814	-741 430
2017	204 616		-204 616
2018	204 616	96 200	-300 816
2019	204 616		-204 616
2020	204 616		-204 616
2021	204 616		-204 616
2022	202 647		-202 647
Celkem	2 453 423	728 014	-3 181 437

Jak je patrné z tabulky č. 4-2, pokud bude firma odepisovat vozidlo lineárně, budou největší náklady, a tím i nejnižší účetní VH v roce 2016, kdy dojde k výměně hydraulického jeřábu na vozidle. Vyšší náklady a tím i nižší VH bude rovněž v letech 2014 a 2018 při výměně ventilátoru, protože v těchto letech si firma dá do nákladů opravy vozidla v jejich celé výši.

4.1.2 Přejít z lineárního odepisování na komponentní

Zde je navázáno na zadání z příkladu č. 3 z předchozí části této práce.

Součástí automobilu jsou přetlakový ventilátor a hydraulický jeřáb. V lednu 2013 se firma rozhodla přejít na komponentní způsob odepisování a jako komponenty automobilu určila právě přetlakový ventilátor a hydraulický jeřáb.

Při použití metody komponentního odpisování u majetku, který byl již uveden do užívání a byl již odepisován jinou metodou se celkové ocenění majetku a celková výše opravek rozděluje na jednotlivé komponenty. Součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé části majetku nesmí převyšovat zůstatkovou cenu celého majetku. Oprava dosud zaúčtovaných odpisů a opravek v předchozích obdobích se neprovádí.³⁵ Přehled jednotlivých částí automobilu, jejich cen a doby životnosti z příkladu č. 3 je uveden v tabulce č. 4-3.

Tabulka č. 4-3 Přehled komponent automobilu a dob jejich životnosti

Komponenta	Cena komponenty	Doba životnosti
Přetlakový ventilátor	92 477	4 roky
Hydraulický jeřáb	522 100	6 let
Celkem	614 577	

Při přechodu na komponentní odpisování firma bude postupovat ve čtyřech krocích:

1. Celková pořizovací cena DHM se rozdělí na jednotlivé komponenty podle jejich ocenění.

³⁵ <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d967v12549-komponentni-odpisovani/>

2. Vypočtou se „fiktivní“ oprávky (odpisy) před změnou metody.
3. Rozdíl mezi skutečnými a „fiktivními opravkami“ (odpisy) komponent se přisoudí zbývajícím částem DHM.
4. Zůstatkové ceny komponent a zbývajících částí se odepisují rovnoměrně po zbylou dobu jejich životnosti.

Řešení

Ad) 1. Celková pořizovací cena automobilu se rozdělí na jednotlivé komponenty podle jejich ocenění (ventilátor 92 477, hydraulický jeřáb 522 100 a zbytek automobilu 1 838 846)

Ad) 2. Vypočtou se „fiktivní“ odpisy komponent před zahájením komponentního odpisování. Pořizovací cena přetlakového ventilátoru se vydělí dobou životnosti ($92477 / 4 = 23\,119,25$ - zaokrouhleno na hodnotu 23 120). Fiktivní odpis za roky 2011 a 2012 je tedy dvakrát 23 120, což je částka 46 240. Stejným způsobem se vypočte i fiktivní odpis hydraulického jeřábu ($522100 / 6 = 87\,016,67$ - zaokrouhleno na částku 87 017). Fiktivní odpis za dva roky je částka dvakrát 87 017, tedy 174 034 (viz tabulka č. 4-4).

Tabulka č. 4-4 Fiktivní odpisy komponent

Komponenta	Fiktivní odpisy za 2 roky
Přetlakový ventilátor	46 240
Hydraulický jeřáb	174 034
Celkem	220 274

Ad) 3. Rozdíl mezi dosud zúčtovanými skutečnými odpisy v letech 2011 a 2012 (částka dvakrát 204 616, tedy celkem 409 232) a fiktivními odpisy komponent připadá na odpis zbývajících částí automobilu bez přetlakového ventilátoru a hydraulického jeřábu, v našem případě je to částka 188 958 (skutečné odpisy – fiktivní odpisy).

Ad) 4. Odpisy za první rok komponentního odpisování, tj. rok 2013, se počítají rovnoměrně ze zůstatkových cen. Odpis automobilu, bez ventilátoru a hydraulického jeřábu, se rovná podílu pořizovací ceny vozidla (2 453 423), od které se odečte součet pořizovacích cen obou komponent (614 577) a fiktivních odpisů (188 958), a zbývají doby životnosti majetku (10 let). Odpis přetlakového ventilátoru bude rozdíl pořizovací ceny (92 477) a fiktivního odpisu (46 240) a zbývajících doby použitelnosti, což je v tomto případě 2 roky a odpis hydraulického jeřábu rovněž podíl jeho počátečního ocenění (522 100) bez fiktivních odpisů (174 034) děleno zbývajících čtyři roky životnosti (viz tabulka 4-5).

Tabulka č. 4-5 Zůstatkové ceny pro komponentní odpisy ke dni 1. 1. 2013

	Pořizovací cena	Fiktivní odpis	Zůstatková cena
Ventilátor přetlakový	92 477	46 240	46 237
Hydraulický jeřáb	522 100	174 034	348 066
Auto	1 838 846	188 958	1 649 888
Celkem	2 453 423	409 232	2 044 191

4.1.3. Komponentní metoda odepisování – praktický příklad

V této části praktického příkladu (tabulka č. 4-6) je zobrazen přehled odpisů, opravek a zůstatkových cen za jednotlivé roky, použije-li firma komponentní způsob odepisování. Vychází se zde opět ze zadání příkladu č. 3. Jak je patrné z předcházejícího textu, komponentní způsob odepisování začala firma aplikovat u automobilu od roku 2013, proto v těchto tabulkách nejsou uvedeny roky 2011 a 2012, neboť v tomto období probíhalo rovnoměrné odepisování celého vozidla a zůstatkové ceny, výše odpisů i opravek jsou v těchto letech stejné jako při použití lineární metody odepisování (viz tabulka č. 4-1).

Tabulka č. 4-6 *Roční odpisy, oprávky a zůstatkové ceny vozidla bez komponent*

Rok	Zůstatková cena k 1.1.	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena k 31.12.
2013	1 649 888	164 989	164 989	1 484 899
2014	1 484 899	164 989	329 978	1 319 910
2015	1 319 910	164 989	494 967	1 154 921
2016	1 154 921	164 989	659 956	989 932
2017	989 932	164 989	824 945	824 943
2018	824 943	164 989	989 934	659 954
2019	659 954	164 989	1 154 923	494 965
2020	494 965	164 989	1 319 912	329 976
2021	329 976	164 989	1 484 901	164 987
2022	164 987	164 987	1 649 888	0

Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o ocenění vyřazované části majetku a zvyšuje se o výši ocenění nově zařazované komponenty, včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a náklady související s výměnou této části. Pokud budeme předpokládat, že v prosinci roku 2014 dojde k výměně přetlakového ventilátoru za stejnou součást, jejíž cena bude 95 000, začne firma od ledna roku 2015 odepisovat tuto novou část vozidla a roční odpis bude ve výši 23 750. V prosinci roku 2018 bude opět vyměněna komponenta. Starý ventilátor se vyřadí v pořizovací ceně 95 000 a odepisovat se začne z částky 96 200, roční odpis ventilátoru bude od roku 2019 ve výši 24 050 (viz tabulka č. 4-7). V rozvaze při účetní závěrce se automobil vykáže jako celek.

Tabulka č. 4-7 *Roční odpisy, oprávky a zůstatkové ceny komponenty - přetlakový ventilátor*

Rok	Zůstatková cena k 1. 1.	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena k 31. 12.
2013	46 237	23 119	23 119	23 118
2014	23 118	23 118	46 237	0
			-92 477	95 000
2015	95 000	23 750	23 750	71 250
2016	71 250	23 750	47 500	47 500
2017	47 500	23 750	71 250	23 750
2018	23 750	23 750	95 000	0
			-95 000	96 200
2019	96 200	24 050	24 050	72 150
2020	72 150	24 050	48 100	48 100
2021	48 100	24 050	72 150	24 050
2022	24 050	24 050	96 200	0

Předpokládané roční odpisy, oprávky a zůstatkové ceny hydraulického jeřábu jsou uvedeny v tabulce č. 4-8. V roce 2015 dojde k výměně komponenty, hydraulický jeřáb se vyřadí v původní pořizovací ceně 522 100, hodnota nové součásti bude 536 814 a roční odpis z této částky bude vypočítán na 89 469.

Tabulka č. 4-8 *Roční odpisy, oprávky a zůstatkové ceny komponenty – hydraulický jeřáb*

Rok	Zůstatková cena k 1. 1.	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena k 31. 12.
2013	348 066	87 017	87 017	261 049
2014	261 049	87 017	174 034	174 032
2015	174 032	87 017	261 051	87 015
2016	87 015	87 015	348 066 -522 100	0 536 814
2017	536 814	89 469	89 469	447 345
2018	447 345	89 469	178 938	357 876
2019	357 876	89 469	268 407	268 407
2020	268 407	89 469	357 876	178 938
2021	178 938	89 469	447 345	89 469
2022	89 469	89 469	536 814	0

Celkový souhrn odpisů, opravek a zůstatkových cen vozidla a jeho obou komponent je uveden v tabulce č. 4-9. Oprávky v této tabulce budou v roce 2014 ve výši 867 004, což je rozdíl částky 959 481 a vyřazené pořizovací ceny měněného ventilátoru. Obdobně to bude v roce 2016 (896 414 se rovná 1 418 514 minus hodnota vyřazované komponenty 522 100) a v roce 2018 (1 357 830 je rozdíl 1 452 830 a vyřazovaného ventilátoru v hodnotě 95 000). Také zůstatkové ceny, ze kterých se budou počítat oprávky se v těchto letech změní, zvýší se pořizovací ceny nově zařazovaných komponent.

Tabulka č. 4-9 *Celkové odpisy, oprávky a zůstatkové ceny při komponentním způsobu odepisování*

Rok	Zůstatková cena k 1. 1.	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena k 31. 12.
2011	2 453 423	204 616	204 616	2 248 807
2012	2 248 807	204 616	409 232	2 044 191
2013	2 044 191	275 125	684 357	1 769 066
2014	1 769 066	275 124	867 004 (959 481-92 477)	1 493 942 + 95 000
2015	1 588 942	275 756	1 142 760	1 313 186
2016	1 313 186	275 754	896 414 1 418 514-522 100)	1 037 432 +536 814
2017	1 574 246	278 208	1 174 622	1 296 038
2018	1 296 038	278 208	1 357 830 (1 452 830-95 000)	1 017 830 +96 200
2019	1 114 030	278 508	1 636 338	835 522
2020	835 522	278 508	1 914 846	557 014
2021	557 014	278 508	2 193 354	278 506
2022	278 506	278 506	2 471 860	0

Při komponentním odepisování jsou nákladem účetní jednotky, který ovlivňuje výsledek hospodaření, odpisy, jež jsou rovnoměrně rozděleny po celou dobu odepisování. Vliv těchto nákladů na hospodářský výsledek firmy je uveden v tabulce č. 4-10.

Tabulka č. 4-10 *Vliv na VH při metodě komponentního odepisování*

Rok	Náklad (odpis)	Výsledek hospodaření
2011	204 616	-204 616
2012	204 616	-204 616
2013	275 125	-275 125
2014	275 124	-275 124
2015	275 754	-275 754
2016	275 756	-275 756
2017	278 208	-278 208
2018	278 208	-278 208
2019	278 508	-278 508
2020	278 508	-278 508
2021	278 508	-278 508
2022	278 506	-278 506
Celkem	3 181 437	-3 181 437

Z této tabulky je patrné, že při komponentním způsobu odepisování jsou náklady (tedy odpisy) rozděleny rovnoměrně do všech účetních období, po které firma speciální vozidlo odepisuje.

4.1.4. Porovnání vlivu obou metod na hospodářský výsledek

Jak je zřejmé z předcházejících podkapitol, vliv na účetní výsledek hospodaření firmy je rozdílný při použití lineární a komponentní metody odepisování majetku. Porovnáme-li náklady a výsledky hospodaření v tabulkách č. 4-2 (*Vliv na VH při metodě lineárního odepisování*) a č. 4-10 (*Vliv na VH při metodě komponentního odepisování*), pak při komponentním způsobu odepisování jsou náklady (tedy odpisy) rozděleny rovnoměrně do všech účetních období, po které firma speciální vozidlo odepisuje. Pokud bude majetek odepisován rovnoměrně, budou největší náklady, a tím i nejnižší účetní VH v roce 2016, kdy dojde k výměně hydraulického jeřábu na vozidle. Vyšší náklady a tím i nižší VH bude rovněž v letech 2014 a 2018 při výměně ventilátoru. Je tomu tak proto, že náklady ovlivňující výsledek hospodaření při lineárním způsobu odepisování jsou kromě odpisů ještě náklady na opravy vozidla. Ty jsou účtovány jako běžné provozní náklady v roce, kdy je oprava realizovaná, a proto snižují hospodářský výsledek. Při použití komponentního způsobu odepisování dlouhodobého majetku dochází k rovnoměrnějšímu zatěžování výsledku hospodaření účetními náklady a k věrnějšímu zobrazení finanční situace firmy.

Následující část bakalářské práce se zabývá tvorbou rezerv na opravy majetku podle české legislativy a rovněž vlivu této tvorby na hospodářský výsledek. Závěrečné zhodnocení celého praktického příkladu, tedy i z možností, že firma bude majetek odepisovat rovnoměrně a zároveň tvořit rezervy na opravu majetku, je pak uveden na konci této kapitoly.

4.2. Tvorba rezerv na opravy majetku – praktický příklad

Tato část bakalářské práce je věnována situaci, kdy firma tvoří podle českých předpisů rezervy na opravy majetku. Opět se zde vychází ze zadání příkladu č. 3 ze začátku této kapitoly. Firma se rozhodla, že bude dle českých účetních předpisů tvořit rezervy na opravy automobilu, které jí čekají v následujících letech. Při výpočtu výše rezervy pro dané zdaňovací období musí vyjít z celkového rozpočtu nákladů na opravu. Předpokládanou částku opravy pak vydělí počtem zdaňovacích období, které uplynou od počátku tvorby

rezerv do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, ve kterém dojde k zahájení tvorby rezervy. Ovšem zdaňovací období, v němž dojde k zahájení opravy, se do počtu těchto období nezahrnuje. Tvorba a čerpání rezerv jsou uvedeny v tabulce č. 4-11, přehled nákladů a vliv na výsledek hospodaření firmy v jednotlivých letech je pak uveden v tabulce č. 4-12.

V roce 2012 začala tvorba rezervy na opravu ventilátoru ve výši 95 000, která je rozvržena do dvou zdaňovacích období, a v roce 2013 tvorba rezervy na opravu hydraulického jeřábu ve výši 530 000, předpokládaná doba vytváření je tři zdaňovací období. Dále budu předpokládat, že v roce 2016 začne naše firma opět tvořit další rezervu na výměnu přetlakového ventilátoru ve výši 96 200.

Tabulka č. 4-11 Tvorba rezerv na opravy vozidla a čerpání těchto rezerv

Rok	Tvorba rezervy na opravu přetlakového ventilátoru	Tvorba rezervy na opravu hydraulického jeřábu	Čerpání rezerv
2012	47 500		
2013	47 500	176 667	
2014		176 667	95 000
2015		176 666	
2016	49 000		530 000
2017	49 000		
2018			96 200
Celkem	193 000	530 000	723 000

V letech 2012 a 2013 tvoří firma rezervu na opravu přetlakového ventilátoru v celkové výši 95 000, čerpat tuto rezervu bude v roce 2014. V roce 2016 a v roce následujícím bude probíhat tvorba další rezervy na opravu této součásti v celkové výši 98 000, firma bude tuto rezervu čerpat v roce 2018. V roce 2016 provede firma výměnu hydraulického jeřábu, na opravu této součásti vozidla bude tvořena rezerva ve třech zdaňovacích obdobích (2013 až 2015) v celkové výši 530 000.

Bude-li firma tvořit rezervy na opravu dlouhodobého majetku při rovnoměrném způsobu odepisování budou největší náklady, a tím i nejnížší účetní VH, v letech 2012 – 2017, tedy v době, kdy budou tyto rezervy vytvářeny. Největší rozdíl je pak v roce 2013 při tvorbě dvou rezerv na opravu ventilátoru i jeřábu (viz tabulka č. 4-12).

Tabulka č. 4-12 *Vliv na VH při metodě lineárního odepisování a tvorbě rezerv na opravy majetku*

Rok	Náklad (odpisy)	Náklad (tvorba rezerv)	Náklad (rozpuštění rezerv a opravy)	Výsledek hospodaření
2011	204 616			-204 616
2012	204 616	47 500		-252 116
2013	204 616	224 167 ³⁶		-428 783
2014	204 616	176 667	-95 000 +95 000	-381 283
2015	204 616	176 666		-381 282
2016	204 616	49 000	-530 000 536 814	-260 430
2017	204 616	49 000		-253 616
2018	204 616		-98 000 96 200	-202 816
2019	204 616			-204 616
2020	204 616			-204 616
2021	204 616			-204 616
2022	202 647			-202 647
Celkem	2 453 423	723 000	5 014	-3 181 437

Vliv na výsledek hospodaření při použití lineární metody odepisování v případě, že firma tvoří rezervy na opravy hmotného majetku je patrný z tabulky č. 4-12. Porovnáme-li tyto částky s výsledky hospodaření s tabulky č. 4-2 (*Vliv na VH při metodě lineárního odepisování*) zjistíme, že je rozdíl v nákladech a tedy i výsledku hospodaření patrný v letech 2012 – 2017, tedy v době, kdy budou tyto rezervy vytvářeny. Z tabulek je zřejmé, že k rovnoměrnějšímu rozdělení nákladů dochází v případě, že firma tvoří rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

4.3. Zhodnocení praktického příkladu

V této části navážu na podkapitulu č. 4.1.4. a budu pokračovat v porovnání hospodářských výsledků v případě, že firma tvoří rezervy na opravy majetku. Pokud porovnáme údaje

³⁶V roce 2013 tvoří firma rezervy na opravu ventilátoru i hydraulického jeřábu, proto je celková částka uvedena v tabulce č. 4-13 v tomto roce součet částek 47 500 a 176 667.

z tabulek č. 4-10 (*Vliv na VH při metodě komponentního odepisování*) a č. 4-12 (*Vliv na VH při metodě lineárního odepisování a tvorbě rezerv na opravy majetku*) je rozdíl v nákladech a tedy i výsledku hospodaření patrný v letech 2012 – 2017, tedy v době, kdy budou tyto rezervy vytvářeny. Největší rozdíl je pak v roce 2013 (při tvorbě dvou rezerv na opravu ventilátoru i jeřábu). V případě, že firma tvoří rezervy na opravu dlouhodobého majetku, tak výsledek hospodaření je v jednotlivých letech rozdělen rovnoměrněji, než v případě kdyby tyto rezervy netvořila (viz tabulky č. 4-2 a č. 4-12). K rovnoměrnějšímu (ovšem ne tak jako u komponentního způsobu odepisování) rozdělení nákladů dochází v případě, když firma tvoří zákonné rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

České podniky mohou tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku i v případě, že se rozhodnou dobrovolně pro komponentní způsob odepisování. Pokud by účetní jednotka tuto rezervu tvořila i v případě, že majetek odepisuje komponentně, může mít chybně určenou dobu životnosti u odepisovaného majetku, a tím i nesprávně nastavený odpisový plán. Proto by si měly firmy účtující podle českých účetních předpisů vybrat buď komponentní metodu odepisování majetku anebo tvorbu zákonných rezerv na opravy majetku, a já se domnívám, že by tato volba měla být upravena i v účetních předpisech, aby nedocházelo k jejich různým výkladům.

Z praktického příkladu můžeme tedy konstatovat, že komponentní odepisování poskytuje z těchto tří možností (lineární způsob odepisování majetku, komponentní metoda odpisů a lineární metoda odepisování s tvorbou rezerv) nejvěrnější zobrazení skutečnosti účetní jednotky. Řada českých firem však z důvodu menší administrativní náročnosti u a daňově uznatelných nákladů dává v praxi přednost lineárnímu odepisování majetku a tvorbě zákonných rezerv na opravy majetku.

5. Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na porovnání (komparaci) dlouhodobých hmotných aktiv v pojetí českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zásadní rozdíl je již v přístupu k určení dlouhodobých hmotných aktiv. Podle IFRS není určujícím kritériem pro účtování s těmito aktivy právní forma (vlastnické nebo jiné právo) jako v české účetní legislativě, ale ekonomická podstata. Česká právní úprava v oblasti dlouhodobého majetku postihuje celou oblast dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku v jediném standardu (ČÚS 013) a není v ní rozhodující účel držení dlouhodobého majetku pro jeho vykazání, zatímco dlouhodobá aktiva jsou vymezená hned v několika mezinárodních účetních standardech.

Práce je rozdělena do tří hlavních kapitol, teoretickou část, analýzu dlouhodobých hmotných aktiv pro účely podnikání a praktickou část. První podkapitola teoretické části této práce je věnována Koncepčnímu rámci, který není účetním standardem, ale jsou v něm definovány mimo jiné i základní prvky účetní závěrky, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a východiska pro jejich ocenění. Jednotlivé mezinárodní účetní standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z definic Koncepčního rámce vycházejí. V dalších podkapitolách jsou vyjmenovány jednotlivé mezinárodní účetní standardy zabývající se dlouhodobým hmotným majetkem. Práce je zaměřena především na movité a nemovité věci, proto v této části popisují zejména standardy, které se tímto druhem majetku zabývají, jsou to především IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* (pozemky, budovy a zařízení pořízené za účelem využití v běžné činnosti podniku), IAS 40 – *Investice do nemovitostí* (nemovitosti, které účetní jednotka nevyužívá pro svou vlastní podnikatelskou činnost, ale držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení), IAS 11 – *Stavební smlouvy* (tento standard se zabývá mimo jiné i výstavbou aktiv nebo souboru aktiv vzájemně propojených nebo závislých z hlediska návrhu, technologie, funkce nebo konečného účelu použití, jakými jsou například výstavba nebo rekonstrukce budov, silnic, tunelů, lodí, továren, elektráren, rafinerií nebo nákupních center), IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti* (předmětem tohoto standardu je majetek, který již není určen k používání, ale k prodeji). Dále v této části bakalářské práce uvádím právní úpravu dlouhodobých hmotných aktiv v České republice.

Ve třetí kapitole analyzuji dlouhodobá hmotná aktiva pro účely podnikání. V rozvaze podniků účtujících podle mezinárodních účetních standardů může být nemovitost uvedena

v různých položkách, podle účelu jejího použití. Pozemky a budovy používané v běžné činnosti spadají pod působnost IAS 16, nemovitosti držené spíše z důvodu příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení je upraven v IAS 40. Tyto dva standardy se vzájemně výrazně odlišují v otázkách oceňování, účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Pokud společnost určí pozemky a budovy jako dlouhodobé aktivum držené k prodeji, vychází účetní jednotka z dikce IFRS 5. Účtuje-li společnost podle českých předpisů, jsou v účetní závěrce nemovitosti, ať už jsou držené z jakéhokoliv důvodu, uvedené v aktivech firmy v jediné položce rozvahy, a to jako stavby. Investice do nemovitostí nejsou v českých účetních předpisech řešeny vůbec a také majetek určený k prodeji není v rozvaze dle českých předpisů vykazován odděleně.

V oblasti hmotných aktiv je v IFRS zaveden odlišný způsob od české legislativy, tzv. komponentní přístup. Mají-li jednotlivé významné části majetku (tzv. komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti, je vhodné posuzovat podle standardu IAS 16 každou část odděleně. Tento komponentní přístup umožňuje i naopak sledovat a odpisovat položky stejného technicko-ekonomického určení, které jsou z hlediska ocenění nevýznamné, jako celek. Naproti tomu české účetní předpisy umožňují tvořit soubory movitých věcí, což jsou předměty nebo zařízení, které jsou vzájemně propojené nebo vzájemně se doplňující a tvořící jeden celek. Tvorba těchto souborů je možná opačný přístup k dlouhodobému majetku než rozdělování majetku na komponenty.

Další podkapitola je věnována oceňování majetku. České předpisy používají pro veškerý dlouhodobý majetek při jeho pořízení a v průběhu jeho držení stejná pravidla ocenění. Mezinárodní standardy řeší tuto situaci rozdílně pro různé skupiny a používají různé modely ocenění podle toho, ve kterém období životnosti aktiva dochází k ocenění. V řadě mezinárodních účetních standardů je využíváno ocenění ve fair value (reálné hodnotě), vymezení tohoto pojmu je popsáno rovněž v samostatné podkapitole.

Oba účetní systémy neurčují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv. Tato částka je plně v kompetenci účetní jednotky. Dle české legislativy se dlouhodobým hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, když splní všechny technicko-provozní funkce. Podle IFRS je majetek zařazen mezi dlouhodobá aktiva, přinese-li společnosti ekonomický užitek. Oba účetní systémy popisují náklady, které lze zahrnout do pořizovací ceny aktiva a také náklady, jež do pořizovací ceny aktiva nelze zahrnout. Na rozdíl od ČÚL jsou součástí pořizovací ceny podle IFRS i náklady na demontáž aktiva a náklady na uvedení místa do původního stavu. V českém prostředí se může účetní jednotka rozhodnout, zda zahrne úroky z úvěru na pořízení majetku

v době před zařazením majetku do užívání do pořizovací ceny aktiva, nebo je bude účtovat jako provozní náklad. V mezinárodním systému je podle standardu IAS 23 – *Výpůjční náklady* od 1. ledna 2009 možná pouze aktivace úroků, vzniklých před uvedením majetku do používání, do ceny majetku. V případě poskytnutí státních dotací na pořízení hmotného majetku připouští IAS 20 dvě možnosti. V prvním případě se o hodnotu státní dotace sníží pořizovací cena daného aktiva (stejný postup se uplatňuje i v ČR), nebo v druhém případě je aktivum zaúčtováno ve výši celkových pořizovacích nákladů dotace, která je zachycena jako výnos příštích období a následně rozpuštěna do výnosů běžných období. Oblast následného ocenění dlouhodobého hmotného majetku řeší IFRS opět rozdílně pro různé skupiny aktiv, zatímco české předpisy používají pro veškerý dlouhodobý majetek stejná pravidla. V této práci jsem se zaměřila na následné oceňování podle standardů IAS 16 a IAS 40.

Vyřazení dlouhodobého majetku se v českém účetnictví uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, darem, vkladem, v důsledku škody nebo manka. Podle mezinárodních standardů se majetek odúčtuje v případě, kdy je vyřazen nebo se neočekává, že bude podniku v budoucnosti přinášet ekonomické užitky.

V oblasti tzv. následných výdajů jsou výdaje na generální prohlídky (revize majetku) podle mezinárodních standardů samostatné aktivum, které je odepisováno do doby další generální prohlídky, zatímco v českém účetnictví se tyto revize účtují jako běžná oprava či udržování majetku, tedy jako provozní náklad. Rozdílné je také účtování významných náhradních dílů, které jsou předmětem IAS 16 a jsou součástí dlouhodobého majetku, zatímco české účetní standardy je považují za zásoby, jsou tedy podle ČÚL součástí oběžných aktiv.

Při odepisování dlouhodobého majetku věnují mezinárodní účetní standardy velkou pozornost stanovení doby životnosti aktiva. Metody odepisování jsou v obou systémech podobné, používají se metody založené na čase (lineární a zrychlené) a metody založené na výkonu využití aktiva. V této části uvádím metody používané dle standardu IAS 16 – lineární metoda, metoda DDB a metoda SYD a výpočty odpisů dlouhodobých hmotných aktiv dle těchto metod. V praxi se v českém účetnictví odepisuje hmotný majetek do nuly, podle IFRS se zohledňuje zbytková hodnota majetku (jeho předpokládaná hodnota při vyřazení). Standardem IAS 16 je vyžadováno komponentní odepisování, při kterém se komponenty (tj. části majetku, u kterých je výše ocenění významné v poměru k výši ocenění celého majetku a jejichž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku) odpisují v průběhu používání aktiva samostatně. Komponentní způsob odpisování je od 1. 1. 2010 umožněn i českou legislativou, v českém prostředí jde však o účetní odpisování, které si může

firma zvolit sama dobrovolně, není povinné. Podle české legislativy začíná odepisování majetku až po uvedení věci do užívání, tj. po dokončení věci a zabezpečení všech provozně technických funkcí a splnění povinností stanovených právními předpisy (např. stavebními, bezpečnostními, požárními, ekologickými, hygienickými). Dle standardu IAS 16 začíná účetní jednotka odpisovat aktivum, když je připravené k užívání (začne tedy firmě přinášet ekonomické užitky).

Česká legislativa neřeší vzájemný vztah komponentního odepisování a rezerv na opravy dlouhodobého majetku, teoreticky tedy mohou podniky, které účtují podle českých předpisů, tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku i v případě, že se rozhodnou dobrovolně pro komponentní způsob odepisování. Pokud by účetní jednotka tuto rezervu tvořila, odporuje to jednak věrnému a poctivému zobrazení účetnictví a také to může svědčit o tom, že má tato firma chybně určenou dobu životnosti u odepisovaného majetku, a tím i nesprávně nastavený odpisový plán. V podstatě by byly náklady účetní jednotky zdvojnásobeny.

Praktická část této bakalářské práce je zaměřena na porovnání vlivu na účetní výsledek hospodaření společností při použití komponentního a rovnoměrného odepisování dlouhodobého majetku z pohledu české firmy a na tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Pokud srovnáme použití tří případů účtování odpisů – lineární metoda odepisování, komponentní metoda odepisování a lineární metoda odepisování s použitím tvorby rezerv na opravy majetku, pak nejvěrnější zobrazení skutečnosti účetní jednotky poskytuje z těchto možností komponentní odepisování. Řada českých firem však dává v praxi přednost tvorbě zákonných rezerv na opravy majetku, a to především z daňových důvodů.

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Bibliografie:

- [1] BARTKOVÁ, Hana a Marie PASEKOVÁ. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 165 s. ISBN 978-80-248-1181-2.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. [4] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [5] HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [8] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [9] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [10] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [11] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 311 s. ISBN 978-80-7263-733-1.

Článek v odborném časopise:

[12] ŽMOLÍK, Christian. *Rezervy na opravy vozidel*. Účetní a daně - Olomouc: ANAG, 2012, č. 5. ISSN 1212-0162.

Internetové zdroje:

[13] Ministerstvo financí: *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [on-line]. Dostupné z: http://www.mfer.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf

[14] Účetní kavárna: *Jak na komponentní odpisování*. [on-line], [cit. 28. 4. 2010]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/>

[15] Wolters Kluwer: *Účetní versus daňové odpisy – hmotného majetku* [on-line], [cit. 29. 3. 2011]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d33172v42570-ucetni-versus-danove-odpisy-hmotneho-majetku/>

[16] FUČÍK&PARTNEŘI: *Komponentní odpisování v příkladech* [on-line], [cit. 25.9. 2010]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odborny-clanek/41/komponentni-odpisovani-v-prikladech/>

[17] Wolters Kluwer: *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku* [on-line], [cit. 1. 7. 2007]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/>

Právní předpisy:

[18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[19] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

[20] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DDB	Double Declining Balance Method - druh odpisové metody
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
IAS	International Accounting Standards - Mezinárodní účetní standardy
IFRS	International Financial Reporting Standards - Standardy mezinárodního účetního výkaznictví
Sb.	Sbírka předpisů České republiky
SYD	Sum of Years' Digits Method - druh odpisové metody
VH	Výsledek hospodaření
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013

Mladislava Šobachová
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh:

Příloha č. 1 – Seznam IAS/IFRS a interpretací platných k 1. 1. 2012

Příloha č. 2 – Seznam vyhlášek

Příloha č. 3 – Seznam ČÚS pro podnikatele

